

Risposta n. 530/2021

OGGETTO: Corretta qualificazione Iva relativa alla prestazione di trasporto pubblico di passeggeri per vie d'acqua - IVA - Tabella A, parte II-bis, n. 1-ter), allegata al DPR n. 633/72

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

"Alfa" S.r.l. (di seguito "istante" e/o "Società") riferisce di svolgere l'attività di trasporto pubblico urbano di linea nell'ambito ----- di "Beta". Per lo svolgimento di tale attività è in possesso di due specifiche autorizzazioni rilasciate dal Comune "Beta", relative a due linee di navigazione.

Tali linee di navigazione hanno itinerari e punti di imbarco prestabiliti e immutabili e le relative autorizzazioni stabiliscono precisi obblighi di orario e di tariffe, che non possono essere modificate senza una specifica approvazione del Comune stesso.

L'utilizzo dei servizi di trasporto pubblico resi dalla società è consentito a chiunque ne faccia richiesta e viene svolto attraverso una flotta di "X" battelli di lunghezza pari a circa xx,xx metri, con una capienza di yyy persone sedute e zz in piedi (oltre all'equipaggio), forniti di tutte le dotazioni di sicurezza previste dalla normativa di settore.

L'istante precisa, inoltre, che i battelli sono privi di toilette, di cuccette e/o lettini, di cucina e di angolo bar, di TV e di piscina, di qualsiasi altro ambiente destinato a fornire servizi aggiuntivi durante la navigazione. Le caratteristiche dei predetti battelli sono pertanto compatibili esclusivamente con il mero trasporto di passeggeri per tratte di breve durata.

I biglietti di viaggio emessi dalla società istante possono essere acquistati presso le biglietterie gestite a terra dalla medesima società o i punti di imbarco di maggiore affluenza, tramite il proprio sito web, a bordo dei battelli, oppure attraverso una rete di vendita costituita da diversi soggetti (ad es. negozi, tabaccherie, edicole). I biglietti emessi hanno una validità di 24 o 48 ore ed i passeggeri possono salire e scendere dai battelli in qualsiasi punto di imbarco lungo l'itinerario.

Con riguardo al trattamento IVA relativo ai titoli di viaggio, la società istante ha applicato:

- fino al 31.12.2016, l'esenzione IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 14), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- dal 1° gennaio 2017, l'aliquota IVA ridotta al 5 per cento, ai sensi della Tabella A, parte II-bis, n. 1-ter), allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La società è intenzionata a fornire ai propri passeggeri un innovativo sistema di commenti audio plurilingue (audioguide), il cui accesso sarà consentito attraverso la scansione di un codice a barre bidimensionale (QR code) stampato sulla prenotazione di viaggio, previa installazione sullo smartphone di un'apposita applicazione.

Le predette audioguide offriranno indicazioni sui punti di interesse, che possono essere visitati, oltre a contenuti di carattere generale sulla storia di ----e sulle sue principali attrazioni storiche, artistiche e culturali. Tale sistema non comporterà alcuna maggiorazione sul prezzo di vendita, né alcuna riduzione in caso i passeggeri non intendessero usufruire del servizio. In altri termini, l'istante precisa che la possibilità di utilizzare l'audioguida sarebbe inscindibilmente inclusa nell'acquisto del biglietto di viaggio.

La società istante chiede, pertanto, se, implementando la propria attività con il sopra descritto servizio aggiuntivo, la prestazione complessivamente resa sia qualificabile come prestazione generica (in luogo di quella relativa al trasporto pubblico), con la conseguente diversa aliquota IVA applicabile (ordinaria e non più quella ridotta al 5 per cento).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante, richiamando una serie di documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria e di sentenze della Corte di Giustizia europea, ritiene che la fattispecie descritta nel presente interpello sia comunque qualificabile come prestazione di trasporto pubblico di persone in quanto:

- ancorché composta da due elementi, rappresenta oggettivamente una prestazione unica indissociabile;

- è totalmente assente il nesso di strumentalità tra la fruizione del servizio di trasporto e quello relativo alle audioguide.

Ritiene, pertanto, corretto continuare ad applicare l'aliquota IVA ridotta al 5 per cento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riguardo alle prestazioni di servizio di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare, si osserva che l'articolo 1, commi 33-35, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. legge di bilancio 2017) ne ha modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2017, la disciplina fiscale ai fini dell'IVA.

Per effetto delle menzionate modifiche il novellato articolo 10, primo comma, n. 14), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede l'esenzione Iva per le sole *"prestazioni*

di trasporto urbano di persone effettuato mediante veicoli da piazza", intendendosi per tali quelli adibiti al servizio taxi, quali gondole o motoscafi.

Sono invece soggette all'aliquota IVA del 5 per cento, le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati a eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare non equiparabili ai taxi (cfr. numero 1-ter della Tabella A, Parte II-bis, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto dalla legge di stabilità per il 2017).

Tale ultima previsione mira ad un migliore allineamento della normativa interna con la Direttiva IVA che, all'Allegato III, n. 5), consente agli Stati membri di applicare le aliquote ridotte dell'articolo 98 alle prestazioni di trasporto di persone e relativi bagagli al seguito.

Infine, le prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, diverse da quelle di cui alla Tabella A, parte II-bis, n. 1-ter), e da quelle esenti a norma dell'articolo 10, primo comma, n. 14), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono assoggettate alla previsione della Tabella A, parte III, n. 127-novies), allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la quale prevede il regime di imponibilità con applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento.

Pertanto, alla luce del predetto quadro normativo, continuano a essere ricomprese nel regime di esenzione, ai fini IVA, le prestazioni di trasporto urbano (ovverosia che avvengono all'interno dello stesso Comune o tra Comuni non distanti oltre cinquanta chilometri) che siano effettuate mediante *"veicoli da piazza"*, per tali intendendosi quelli adibiti al servizio di taxi, ricompreso negli autoservizi pubblici non di linea, così come definiti dall'articolo 2 della Legge quadro 15 gennaio 1992, n. 21 (c.d. *"Legge quadro per il trasporto di persone mediante autoservizi pubblici non di linea"*). Ad essi sono equiparati gondole e motoscafi (cfr., inter alia, risoluzione ministeriale n. 650613 del 21 novembre 1988; risoluzione n. 50/E del 5 luglio 2018 e risposta pubblica ad istanza di interpello n. 225 del 5 luglio 2019). Di contro, le prestazioni di trasporto urbano di persone rese con mezzi diversi di quelli da piazza,

che siano abilitati a eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare, soggiacciono all'aliquota IVA del 5 per cento. Sono soggetti all'aliquota del 10 per cento i trasporti urbani di persone per vie acquee effettuate con mezzi diversi da quelli da piazza o diversi dai mezzi abilitati e, indipendentemente dal mezzo usato, i trasporti extraurbani.

Ai fini dell'interpretazione delle menzionate disposizioni agevolative appare dirimente la nozione di *"trasporto di persone"* che non viene, tuttavia, fornita né dalla normativa comunitaria, né da quella domestica. Conseguentemente, la predetta nozione deve essere ritratta, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea (cfr. sentenza della Corte, Quinta Sezione, del 18 gennaio 2001, Causa C-83/99), dal suo significato abituale, alla luce del contesto di riferimento in cui opera e tenendo in considerazione che tutte le disposizioni che prevedono l'esenzione o l'applicazione di un'aliquota ridotta devono essere interpretate restrittivamente, rappresentando un'eccezione al principio fondamentale posto dalla Direttiva IVA, secondo cui le operazioni a titolo oneroso debbono ordinariamente essere assoggettate all'aliquota ordinaria.

Pertanto, al fine di evitare di attribuire alla nozione di *"trasporto di persone"* un'accezione estensiva, deve considerarsi che non ogni operazione che presenti una qualche attinenza con un contratto di trasporto nel suo significato più ampio rientra automaticamente in questa definizione (cfr. Conclusioni Avvocato Generale nella citata Causa C-83/99; risoluzione n. 478/E del 16 dicembre 2008).

Tanto premesso, si ritiene che, nel suo significato abituale, il trasporto sia riconducibile alla nozione civilistica del contratto disciplinato dagli articoli 1678 e seguenti del Codice Civile, con il quale *"un soggetto (...) trasferisce persone o cose da un luogo ad un altro mediante una propria organizzazione di mezzi e di attività personali e con l'assunzione a suo carico del rischio del trasporto e della direzione tecnica dello stesso"* (sentenza della Corte di Cassazione, sezione II, n. 11430 del 17 ottobre 1992). In altri termini il *"trasporto"* include le fattispecie nelle quali un vettore

si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose "*da un luogo a un altro*".

La predetta nozione implica lo spostamento materiale delle persone trasportate: circostanza, questa, che si verifica tipicamente quando lo spostamento si realizza partendo da un determinato luogo per concludersi in un diverso luogo di arrivo (appunto, un "*altro*" luogo come previsto dal richiamato articolo 1678 c.c.). Tuttavia, la medesima definizione non postula tale circostanza indefettibilmente, potendo il luogo di partenza e quello di destinazione anche coincidere, come avviene nei viaggi effettuati secondo l'itinerario "*andata e ritorno*", essendo comunque soddisfatta, anche in tali casi, la condizione di "*movimentazione*" delle persone nello spazio.

Ciò posto, la scrivente ritiene che le richiamate disposizioni del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che prevedono (in virtù del mezzo utilizzato, nonché del carattere, urbano o extraurbano, del trasporto stesso) l'esenzione dal tributo oppure l'imponibilità con applicazione delle due alternative aliquote ridotte, del 5 o del 10 per cento, siano applicabili solo nelle ipotesi in cui le prestazioni rese dalle imprese armatrici soddisfino la richiamata definizione di trasporto e a condizione che il servizio da esse reso si traduca effettivamente nel solo c.d. "*mero trasporto*" (essendo le predette imprese obbligate e correlativamente remunerate esclusivamente per il trasporto di persone, senza assumere ulteriori e aggiuntive prestazioni).

In particolare, in forza della definizione di "*trasporto di persone*" sopra illustrata, tale conclusione deve considerarsi riferibile anche alle ipotesi in cui:

- il percorso effettuato coincida con rotte turistiche: la finalità turistico-ricreativa non è, infatti, in grado di incidere sulla natura oggettiva dell'agevolazione concessa alla prestazione di trasporto (cfr., in tal senso, i principi espressi dalle risoluzioni ministeriali n. 361129 del 14 luglio 1978 e n. 362913 del 2 ottobre 1978, che hanno riconosciuto l'esenzione ai fini IVA - *ratione temporis* applicabile - alle prestazioni di trasporto, entro i 50 Km, fra Comuni limitrofi collegati fra di loro sia sul piano economico - industria vinicola - "*sia sul piano turistico*");

- il viaggio preveda la coincidenza fra porto di partenza e porto di arrivo.

Parimenti, non è ostativa all'applicazione del regime IVA di esenzione o all'applicazione dell'aliquota ridotta la circostanza che parte dei titoli di viaggio siano emessi anche in favore di gruppi organizzati, agenzie di viaggio o *tour operator*, con al seguito una propria guida turistica remunerata a parte (senza alcuna incidenza sul corrispettivo dovuto all'impresa armatrice per il viaggio), sempre a condizione che il servizio reso dalle medesime imprese armatrici rimanga solo ed esclusivamente il mero trasporto e che non si rientri nella differente ipotesi del noleggio di imbarcazione per escursioni turistiche private nei confronti di *tour operator* o agenzie di viaggi.

Dopo aver ribadito che nel servizio di trasporto correttamente inteso il prestatore si obbliga semplicemente a trasferire, verso corrispettivo, i propri clienti da un luogo a un altro, come previsto nella nozione civilistica di contratto di trasporto, nella Risoluzione n. 8 del 2 febbraio 2021, con la quale sono stati forniti chiarimenti rilevanti per la fattispecie descritta dall'istante, la scrivente ha precisato che laddove, al contrario, *"l'obbligo assunto riguarda l'esecuzione di un diverso e più articolato servizio, comprensivo dell'offerta di differenti e ulteriori prestazioni con finalità turistico-ricreativa, rispetto alla cui realizzazione il trasporto di persone da un luogo a un altro appaia meramente strumentale"*, non può considerarsi sussistente una prestazione di trasporto vera e propria ma una c.d. *"prestazione complessa"*.

In tali fattispecie, infatti, il prestatore si impegna a un'obbligazione di natura complessa a fronte di un corrispettivo globale e unitario, come tale soggetta all'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Pertanto, laddove accanto alla prestazione di trasporto di persone siano previste anche altre prestazioni (come, ad esempio, quelle con finalità turistico-ricreative consistenti nel servizio di pesca e nella successiva somministrazione del pescato cucinato a bordo dell'imbarcazione; nello svolgimento anche di altri servizi ittico-turistici; nel noleggio di imbarcazioni per la realizzazione di escursioni private o nei confronti esclusivamente di agenzie di viaggio o *tour operator*; nell'organizzazione di escursioni turistiche con guida messa a disposizione dal vettore) si configura una

prestazione unica generica, ex articolo 3 del citato d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come tale assoggettabile a IVA con aliquota del 22 per cento.

Nella fattispecie in esame, l'istante dichiara di voler fornire ai propri passeggeri, oltre al servizio di trasporto, un innovativo sistema di commenti audio plurilingue (audioguide), il cui accesso sarà consentito attraverso la scansione di un codice a barre bidimensionale (QR code) stampato sulla prenotazione di viaggio, previa installazione sullo smartphone di un'apposita applicazione.

Preliminarmente, si osserva che la circostanza che il prezzo già applicato rimarrebbe comunque invariato, anche in presenza del "*nuovo servizio*", è una scelta riconducibile alla mera discrezionalità imprenditoriale dell'istante: nulla vieta, infatti, che la stessa mantenga l'attuale prezzo per il trasporto urbano (in quanto fissato dal Comune "Beta") e individui un differente valore da attribuire al "*nuovo servizio*", determinando in questo modo due distinte prestazioni. Non si condivide, al riguardo, l'affermazione dell'istante secondo la quale la prestazione complessiva che si andrebbe a porre in essere, composta da due elementi, rappresenterebbe oggettivamente una prestazione unica indivisibile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

Nondimeno, sulla base della descrizione resa in istanza, si ritiene che la prestazione complessiva che la società andrà a fornire mantenga la natura di trasporto urbano di persone, non assumendo il trasporto un mero carattere di strumentalità rispetto al "*nuovo servizio*", il cui utilizzo sarà comunque facoltativo per i passeggeri e subordinato al fatto che venga previamente scaricata l'apposita applicazione. Sotto questo ultimo aspetto, giova evidenziare che il prezzo di vendita, in base a quanto dichiarato dall'istante, non verrà modificato (né in aumento né in riduzione in funzione della fruizione del servizio di "audioguide" tramite app) e, quindi, si configura come corrispettivo unitario.

Pertanto, qualificata la complessiva prestazione in quella di trasporto urbano di persone, si ritiene corretto mantenere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 5 per cento, ai sensi della Tabella A, parte II-bis, n. 1-ter), allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972,

n. 633.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)