

RISOLUZIONE N. 8/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Roma, 2 febbraio 2021

OGGETTO:– Regime applicabile alle prestazioni di trasporto di passeggeri per vie d’acqua. - Articolo 10, primo comma, n. 14), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; Tabella A, Parte II-bis, n. 1-ter) e Tabella A , Parte III, n. 127-novies) allegate al DPR n. 633 del 1972. - Regime applicabile alle prestazioni cc.dd. “complesse”.

Sono pervenuti a questa Direzione quesiti in merito al trattamento applicabile, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, alle prestazioni di trasporto di passeggeri per le vie d’acqua rese da imprese armatrici.

In particolare, è stato rappresentato alla scrivente che alcune delle suddette imprese offrono esclusivamente servizi di trasporto dei passeggeri per vie d’acqua (di seguito, “**mero trasporto**”), assumendo obblighi che si esauriscono nel trasporto di persone da un porto di partenza ad un porto di arrivo, con o senza soste intermedie a seconda della rotta, dove il porto di partenza può anche coincidere con lo stesso porto di arrivo, senza che sia contemplato, a fronte del corrispettivo del titolo di viaggio, alcun tipo di servizio aggiuntivo, quali la somministrazione di alimenti e bevande, i servizi di guide turistiche a bordo delle imbarcazioni, la somministrazione di aperitivi o di pasti completi a bordo delle imbarcazioni. Le imprese che effettuano i predetti servizi possono, sulle imbarcazioni la cui stazza lo consente, dotarsi di punti di ristoro per la somministrazione di alimenti e bevande a bordo dietro pagamento di un corrispettivo distinto da parte dei passeggeri e solo in

caso di consumo. È inoltre possibile che sulle imbarcazioni adibite ai servizi di questo tipo siano imbarcati turisti o comitive di turisti al seguito di guide (siano esse professionisti del settore o dipendenti di agenzie di viaggio e *tour operator*); in tali circostanze, il servizio di guida turistica è effettuato da un soggetto terzo rispetto alle imprese il quale percepisce il proprio corrispettivo per le proprie attività di guida turistica.

E' stato altresì evidenziato che i servizi di mero trasporto possono essere erogati anche su rotte prevalentemente turistiche che interessano, a mero titolo esemplificativo, i collegamenti “*da e per*”: San Vito lo Capo, Favignana, Marettimo, Trapani; le Isole Egadi; le Isole Tremiti; la Laguna di Venezia mediante gondole, taxi acquei ed altre imbarcazioni ad utilizzo non esclusivo; l'arcipelago della Maddalena (ivi inclusa la circumnavigazione dell'Isola della Maddalena); Capri e Anacapri (ivi inclusa la circumnavigazione dell'Isola di Capri).

Vi sono poi altre imprese che, invece, unitamente al trasporto passeggeri, prestano servizi ulteriori, di diversa natura, obbligandosi così a prestazioni più articolate (cc.dd. “**prestazioni complesse**”). Si tratta di fattispecie in cui l'impresa esecutrice della prestazione, a fronte di un corrispettivo unitario, offre ai propri passeggeri anche prestazioni ulteriori, solitamente aventi finalità/natura ricreativa, fra cui sono ricomprese l'attività di pesca sportiva, l'avvistamento cetacei, l'organizzazione di eventi particolari in date prestabilite in cui i passeggeri sono trasportati in loco, la somministrazione di pranzi e cene a bordo, l'organizzazione di eventi privati di intrattenimento con musica e pasti a bordo.

A fronte delle peculiarità delle due tipologie di prestazioni sopra descritte (di “mero trasporto” e “complesse”) è stato chiesto quale dei seguenti regimi IVA contemplati dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sia applicabile alle stesse:

- esenzione dal tributo, *ex* articolo 10, comma 1, n. 14);

- imponibilità al tributo con applicazione dell'aliquota del 5 per cento in base alla Tabella A, Parte II-*bis*, n. 1-*ter*), oppure con aliquota del 10 per cento ai sensi della Tabella A, Parte III, n. 127-*novies*);

- imponibilità con applicazione dell'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Al riguardo si evidenzia che il trattamento applicabile ai fini IVA al trasporto di persone, urbano ed extraurbano, per vie d'acqua emerge dal combinato disposto delle già citate disposizioni di cui all'articolo 10, primo comma, n. 14), del DPR n. 633 del 1972, alla Tabella A, Parte II-*bis*, n. 1-*ter*), e alla Tabella A, Parte III, n. 127-*novies*) - entrambe allegate al medesimo DPR -, come risultanti dalle modifiche apportate dall'articolo 1, commi da 33 a 35 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di bilancio 2017).

In particolare, il citato n. 14) del primo comma dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 include, nella sua attuale formulazione, fra le prestazioni esenti dal tributo *“le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza”*. La stessa disposizione puntualizza che *“si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri”*.

L'esenzione trova copertura a livello comunitario nell'articolo 371 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (atto di rifusione della Sesta Direttiva n. 77/388/CE del 17 maggio 1977; **“Direttiva IVA”**), secondo cui gli Stati membri che al 1° gennaio 1978 esentavano le operazioni elencate nell'Allegato X, parte B, *“possono continuare ad esentarle”*, alle condizioni esistenti alla suddetta data; fra queste operazioni rientra, al punto n. 10), per quanto qui di interesse, il trasporto di persone.

La predetta formulazione della norma in commento risulta dalle richiamate modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2017 al medesimo articolo 10, primo comma, n. 14), del DPR n. 633 del 1972, che nella previgente versione, con riferimento al trasporto per vie d'acqua, assoggettava ad esenzione tutte le prestazioni di trasporto urbano di persone, sia ove realizzate attraverso mezzi da piazza, sia ove realizzate con altri mezzi abilitati. Per effetto di tali modifiche, quindi, a decorrere dal 1° gennaio 2017, sono rimaste assoggettate al regime di esenzione le sole prestazioni di trasporto di persone urbano, realizzate (per via marittima, lacuale, fluviale e lagunare) mediante veicoli da piazza, essendone, invece, escluse quelle realizzate con *“altri mezzi di trasporto abilitati (...)”*.

Queste ultime, per effetto della stessa Legge di bilancio 2017, sono state invece incluse nella previsione della Tabella A, parte II-bis, n. 1-ter), allegata al menzionato DPR n. 633 del 1972, secondo cui le *“prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare”* sono soggette all'aliquota ridotta del 5 per cento.

Tale ultima previsione mira ad un migliore allineamento della normativa interna con la citata 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), dello stesso DPR, sono assoggettate alla previsione della Tabella A, parte III, n. 127-novies), allegata al DPR n. 633 del 1972, 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 DPR n. 633 del 1972, 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 dell’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.

Quanto, invece, al trattamento da riservare alle cc.dd. “*prestazioni complesse*”, si richiamano i chiarimenti resi dalla citata risoluzione n. 117/E del 28 maggio 2003

2008 (relativi alla formulazione vigente *ratione temporis* dell'articolo 10, primo comma, n. 14), del DPR n. 633 del 1973) e dalla menzionata riposta 225 del 2019.

Nei richiamati documenti, 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, è stato precisato che laddove, al contrario, l'obbligo assunto riguardi 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.

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.

Nei casi esaminati si trattava, in sostanza:

-di gite turistiche con intrattenimento presso luoghi di particolare interesse turistico, organizzate in modo che fossero eseguite, a fronte di un unico corrispettivo, prestazioni ulteriori rispetto al trasporto di persone e inclusive, oltre all'accesso alla motonave per il trasferimento, ad esempio, dell'animazione a bordo (eventi particolari, musica, balli ed esibizioni di metodologie di pesca), della somministrazione di alimenti e bevande, nonché (in alcuni casi) dell'ingresso in alcune strutture da visitare,

-dell'organizzazione di mini crociere, senza attracco e con una breve descrizione della costa, da parte del personale di bordo, ai passeggeri durante il tragitto.

Analoghe conclusioni sono state riservate, dalla citata risoluzione n. 117/E del 2008, alle ipotesi in cui le uscite in barca si traducano in escursioni strettamente finalizzate all'esercizio dell'attività di pesca sportiva, per le quali il corrispettivo pagato dai clienti comprende anche la consumazione al bar della motonave.

Come chiarito dalla risposta pubblica ad interpello n. 225 del 2019, non può affermarsi neanche che le ulteriori prestazioni rese siano accessorie rispetto a quella principale del trasporto di persone, e che quindi possano beneficiare del medesimo regime ai fini IVA. Affinché una prestazione di servizi possa qualificarsi come accessoria a un'operazione principale, la stessa deve infatti integrare, completare e rendere possibile quest'ultima, ai sensi dell'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972 (cfr., inter alia, risoluzione 1° agosto 2008, n. 337/E). L'accessorietà è ravvisabile in presenza di una connessione fra le prestazioni che deve protendersi ben al di là della generica utilità dell'una a favore dell'altra, essendo necessario che entrambe le prestazioni realizzino un tutt'uno indistinto e indissociabile, *“la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso”* (cfr., tra le altre, sentenza della Corte di Giustizia Europea del 18 gennaio 2018, C-463/16, punto 22; Corte di Cassazione, sentenza del 16 novembre 2011, n. 24049).

Pertanto, laddove accanto alla prestazione di trasporto di persone siano incluse anche altre prestazioni (come 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 DPR n. 633 del 1972, come tale assoggettabile a IVA con aliquota del 22 per cento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)