

## Risposta n. 225

**OGGETTO:** *Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 –  
Trasporto di passeggeri effettuato mediante imbarcazione –  
prestazioni aggiuntivi al trasporto – Trattamento IVA*

### QUESITO

Alfa S.r.l. (in seguito, “Società”, “Istante” o “Contribuente”) rappresenta di svolgere l’attività di trasporto urbano di passeggeri, intendendosi per tale il trasporto effettuato nel territorio di un Comune o tra Comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri. Tale attività è svolta mediante “motonavi da traffico” di proprietà abilitate a eseguire servizi di trasporto marittimo.

La Società, in occasione della prossima stagione estiva, intende arricchire e ampliare la gamma dei servizi offerti mediante l’espletamento dei seguenti trasporti:

- a) collegamento giornaliero da.....a....., mediante il servizio di trasporto urbano di passeggeri. In particolare, l’Istante precisa che intende arricchire tale servizio, fino ad oggi espletato, mediante l’aggiunta di:
- somministrazione di una bevanda per passeggero;
  - sommaria descrizione dei luoghi oggetto di visita da parte del personale di bordo ai passeggeri durante il tragitto.

Inoltre, la Società fa presente che per tutti i suddetti servizi pagherebbe un corrispettivo onnicomprensivo;

- b) organizzazione, in date prestabilite, di mini crociere, senza attracco e con una breve descrizione della costa, da parte del personale di bordo, ai passeggeri durante il tragitto;

- c) organizzazione, in date prestabilite, di eventi particolari, a mezzo dei quali, dietro pagamento di un unico corrispettivo, i passeggeri verrebbero trasportati in loco;
- d) organizzazione settimanale, dietro pagamento di un unico corrispettivo, del trasporto marittimo dei passeggeri per un breve tragitto nelle acque antistanti il Comune di..... durante il quale verrebbe somministrato un aperitivo;
- e) utilizzo delle proprie imbarcazioni per servizi di trasporto privato ed esclusivo, a favore di ristretti gruppi di persone, organizzato anche a seguito di accordi con *tour operator*, finalizzato al soddisfacimento di esigenze turistico-ricreative, ivi compresi l'intrattenimento con musica e pasti, l'attività di guida turistica e simili.

A parere della Società i servizi indicati che la stessa intende offrire si compongono di una serie più o meno complessa di prestazioni tra loro accessorie o complementari. In particolare, l'articolo 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nello stabilire che le prestazioni accessorie imponibili concorrono a formare la base imponibile dell'operazione principale, non fornisce un elenco né esaustivo né tassativo delle stesse.

Ciò premesso, il Contribuente chiede il parere della scrivente in merito al corretto trattamento ai fini dell'IVA da applicarsi alle sopra descritte fattispecie.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante fa presente che la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di Bilancio 2017) è intervenuta anche sul trattamento fiscale dei servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare stabilendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza continuano ad essere assoggettate ai fini dell'IVA al regime di esenzione, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 14), del d.P.R. n.633 del 1972, mentre i restanti servizi di trasporto urbano di persone, effettuati per via marittima, lacuale, fluviale e lagunare fuoriescono da tale regime di esenzione e

sono assoggettati all'aliquota IVA del 5 per cento, ai sensi del numero 1-ter) della Tabella A, parte II-bis, allegata al menzionato d.P.R. n.633 del 1972.

Conseguentemente, la Società ritiene di dover adottare il seguente comportamento:

- in merito al trasporto di passeggeri di cui alle citate lettere *a)* e *b)*, l'attività di descrizione del paesaggio, di intrattenimento e di offerta di bevande ai clienti non snatura e non rende complesso il servizio principale di trasporto urbano marittimo (le località collegate distano infatti meno di 50 chilometri), per cui è applicabile l'aliquota IVA del 5 per cento, ai sensi del numero 1-ter) della Tabella A, parte II-bis, allegata al menzionato d.P.R. n. 633 del 1972;
- in merito al trasporto di passeggeri di cui alla citata lettera *c)*, l'attività "accessoria" non snatura e non rende complesso il servizio principale di trasporto urbano marittimo, per cui è applicabile l'aliquota IVA del 5 per cento, ai sensi del numero 1-ter) della Tabella A, parte II-bis, allegata al menzionato d.P.R. n. 633 del 1972;
- in merito al trasporto di passeggeri di cui alla citata lettera *d)*, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande non snatura e non rende complesso il servizio principale di trasporto urbano marittimo, per cui è applicabile l'aliquota IVA del 5 per cento, ai sensi del numero 1-ter) della Tabella A, parte II-bis, allegata al menzionato d.P.R. n. 633 del 1972;
- per quanto attiene al noleggio esclusivo delle imbarcazioni con equipaggio di cui alla citata lettera *e)*, lo stesso soggiace all'aliquota IVA del 10 per cento, ai sensi del numero 127-novies) della Tabella A, parte III, allegata al menzionato d.P.R. n. 633 del 1972 e nel caso in cui si provveda alla contemporanea somministrazione di pasti, alimenti e bevande, a questi ultimi corrispettivi è applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento, ai sensi del numero 121) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n.633 del 1972 (come evidenziato dal principio di diritto n. 9 del 2019 dell' Agenzia delle entrate).

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene di non condividere la soluzione prospettata dall'Istante.

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. n. 633 del 1972, introdotto dalla legge di stabilità per il 2017]

Si ricorda, inoltre, che sono da assoggettare a IVA con aliquota del 10 per cento le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate con mezzi diversi dai veicoli da piazza e da quelli abilitati a eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare, nonché le prestazioni di trasporto extraurbano a prescindere dal mezzo con cui sono effettuate [Tabella A, parte III, n. 127-novies), allegata al d.P.R. n. 633 del 1972; si veda, inoltre, la risoluzione 5 luglio 2018, n. 50].

Ciò premesso, da quanto rappresentato nell'istanza, è possibile desumere che la Società ritiene accessori o complementari i servizi che intende offrire con riguardo alle fattispecie contenute nelle lettere *a)*, *b)*, *c)*, *d)* ed *e)* (*i.e.* attività di descrizione del paesaggio, di intrattenimento con musica e pasti, di somministrazione di alimenti e bevande, di guida turistica e simili) rispetto

all'operazione principale di trasporto e dunque ininfluenti ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 5 per cento.

Al riguardo si osserva che in base all'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 e ai numerosi documenti di prassi che lo commentano, tra cui la risoluzione 1° agosto 2008, n. 337/E, una cessione di beni o una prestazione di servizi risulta accessoria a un'operazione principale quando integra, completa e rende possibile quest'ultima.

Non è dunque sufficiente una generica utilità della prestazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata: occorre che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale.

Al contrario i corrispettivi di prestazioni distinte, anche se rese da un unico soggetto a favore dello stesso committente, vanno trattati fiscalmente in modo differente, secondo il loro proprio regime, quando non rispondono alle medesime finalità.

Tale orientamento è coerente con la giurisprudenza della Corte di giustizia europea che, nella sentenza 18 gennaio 2018, causa C-463/16, al punto 23, richiamando precedenti sentenze, ricorda che: *“Una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”*.

Secondo la Corte di Giustizia si deve considerare che si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso (cfr., tra le altre, sentenza 18 gennaio 2018, C-463/16, punto 22).

Anche la Suprema Corte di Cassazione nella sentenza del 16 novembre 2011, n. 24049, ha avuto modo di chiarire che *“la prestazione accessoria deve essere, dunque, strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale; cioè (...), l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si*

*configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale (...)"*.

Da quanto riportato nell'istanza emerge che durante il periodo estivo, il Contribuente non intende limitarsi al mero trasferimento entro 50 chilometri, dietro corrispettivo, dei propri clienti da un luogo a un altro, come previsto nella nozione civilistica di contratto di trasporto.

Intende fornire una diversa e più articolata prestazione, inclusiva di altri servizi, quali l'animazione a bordo piuttosto che la somministrazione di alimenti e bevande, la cui finalità non è quella di integrare, completare e rendere possibile l'operazione principale del trasporto. Ne deriva un servizio complesso destinato a soddisfare esigenze diverse rispetto a quella della mera mobilità dei passeggeri: si tratta di esigenze turistico-ricreative che permettono di qualificare le prestazioni di cui alle lettere *a)*, *b)*, *c)*, *d)* e *e)* come generiche e quindi da assoggettare a IVA con aliquota del 22 per cento.

La scrivente, peraltro, già con la risoluzione 28 maggio 2003, n. 117/E, riferita a un caso analogo, era giunta alle medesime conclusioni, riprese da ultimo nella risoluzione n. 50/E del 2018. In quest'ultimo documento di prassi, infatti, si precisa che l'esenzione da IVA non può riguardare l'utilizzo dei veicoli per il trasporto privato ed esclusivo, a favore di ristretti gruppi di persone, organizzato anche a seguito di accordi con *tour operator*, finalizzato al soddisfacimento di esigenze turistico-ricreative, ivi compresi l'intrattenimento con musica e pasti, l'attività di guida turistica e simili.

**IL DIRETTORE CENTRALE**  
***(Firmato digitalmente)***