



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 16 dicembre 2008

Oggetto: Interpello – Tabella A, Parte III, n. 127novies, DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – ALFA S.p.A.

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello, formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui ALFA S.p.A. ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La società istante risulta aggiudicataria del bando di gara indetto da BETA inerente l'appalto "della 1° fase attuativa dell'installazione nella città di Milano di un sistema di Bike-Sharing a servizio dei cittadini, lavoratori, pendolari e turisti che per diversi motivi e necessità effettuano brevi spostamenti in città".

Detto contratto di appalto prevede che l'istante effettui l'installazione del sistema, la gestione integrale, nonché il mantenimento del servizio di Bike-sharing, per una durata di 15 anni. Il corrispettivo sarà costituito dai proventi derivanti dall'utilizzo del servizio di Bike-Sharing da parte degli utilizzatori (attraverso la vendita di abbonamenti), nonché dai proventi percepiti dallo sfruttamento dei nuovi spazi pubblicitari che saranno messi a disposizione dall'amministrazione comunale.

Con particolare riferimento alla prima tipologia di provento esposta, l'istante ritiene che possa trovare applicazione l'aliquota IVA agevolata ex punto 127-novies della Tabella A parte III) allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per i corrispettivi percepiti dalla vendita degli abbonamenti e degli eventuali

addebiti effettuati direttamente sulla carta di credito del cliente, in relazione agli utilizzi che eccedono la mezz'ora.

Al riguardo l'istante rileva come, dal bando di gara stesso, si evince che nel Bike - Sharing la bicicletta risulta essere una delle componenti di un sistema integrato di mobilità pubblica. Il sistema è infatti composto dai seguenti ulteriori elementi: stazioni di presa e rilascio localizzate in diversi punti della città; stalli collocati nelle stazioni; totem di servizio localizzati in alcune stazioni; software di sistema; officine; mezzi di trasporto necessari alle manutenzioni ed alla gestione sul territorio del parco bici; centrale operativa; personale addetto per il funzionamento dell'intero servizio. In sostanza il servizio consiste nella messa a disposizione di circa 5000 biciclette, dislocate in diversi punti di parcheggio che, previa sottoscrizione di apposito abbonamento, possono essere utilizzate dagli utenti con il vincolo di consegnarle alla fine dell'utilizzo presso uno dei punti di raccolta. Obbligo del gestore è garantire l'efficiente redistribuzione delle biciclette tra le varie stazioni al fine di garantire sempre il servizio. L'istante rileva come il servizio di Bike-Sharing non può essere considerato come un servizio di noleggio o locazione di biciclette, bensì come un servizio complesso la cui finalità è quella di agevolare la mobilità nella città. Pertanto i contratti di abbonamento che saranno stipulati tra l'istante e gli utenti non sono, a parere dell'istante, riconducibili allo schema della locatio rei. Viene fatto osservare che, a differenza della locazione, oggetto del contratto in parola non è la concessione in godimento di una specifica cosa ("quella certa bicicletta individuata"), ma la messa a disposizione di un insieme di mezzi di locomozione tra loro fungibili e di un sistema integrato di trasporto.

Pertanto, in seguito all'incertezza circa la qualificazione giuridica del servizio in parola, l'istante pone dubbi in merito al corretto regime IVA applicabile alla fattispecie, ritenendo comunque che la stessa non rientri nel regime di esenzione di cui all'art. 10, n. 14, del DPR n. 633/72 evidenziando in merito che le biciclette non rientrano nella definizione di "veicoli da piazza"

(strumento a cui è inscindibilmente collegata l'esenzione). L'istante ritiene che alle medesime si possa applicare l'aliquota IVA agevolata al 10 per cento.

Soluzione prospettata

A parere dell'istante il servizio di Bike - Sharing è svolto sulla base di un contratto che non può essere ricondotto ad un contratto tipico avente ad oggetto il godimento di una cosa ed il trasferimento della sua detenzione all'utilizzatore della stessa. Il rapporto di concessione derivante dal contratto di appalto prevede, infatti, l'affidamento della gestione del servizio; conseguentemente la proprietà dell'impianto affidato resta in capo al concedente. Vi è così uno sdoppiamento tra la titolarità dell'impianto e lo sfruttamento economico dello stesso. D'altronde l'istante, nel rilevare che l'utilizzatore acquista temporaneamente la detenzione ed il godimento della bicicletta, ritiene che tale elemento, caratterizzante il contratto di locazione sotto il profilo causale, nel servizio in esame è strumentale alla fruizione di un sistema integrato di trasporto. Il godimento della bicicletta non è il fine, bensì il mezzo attraverso cui si realizza la mobilità sul territorio comunale, risultando complementare agli altri mezzi di trasporto pubblici.

L'istante rileva inoltre come il sistema di tariffazione attivato (prima mezz'ora gratis) e la presenza di una penale da dover pagare in caso di mancata restituzione del mezzo entro le 24 ore, costituiscono elementi che esulano dal classico noleggio.

In tal senso l'istante ritiene che il contratto in analisi rientri tra le ipotesi di locatio operis, avendo per oggetto una prestazioni di servizi, ossia un facere e non invece il semplice trasferimento del godimento del bene. Il che equivale a non applicare la disposizione del terzo comma dell'art. 16 del DPR 633/1972, secondo cui l'IVA va applicata nella stessa misura che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni dati a titolo di noleggio o di contratti simili.

Circa la portata dell'aliquota agevolata di cui al punto 127 - novies della parte III della Tabella A allegata al DPR 633/72, rileva che l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 7/98 ha chiarito che l'aliquota ridotta si applica alle

prestazioni di trasporto di persone per terra e per aria "prescindendo dalla qualificazione giuridica del contratto in base al quale le prestazioni vengono rese".

Al fine di poter giungere all'inclusione del servizio in esame tra quelli oggetto dell'aliquota agevolata in parola, richiama inoltre la sentenza della Corte di Giustizia del 18/01/2001, causa 83/99, laddove i giudici comunitari hanno precisato che, in mancanza nella direttiva comunitaria di una definizione dell'attività di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, occorre interpretare la disposizione alla luce del contesto in cui essa è collocata. Maggiori dettagli in merito sono stati forniti dalle conclusioni dell'Avvocato Generale.

Orbene, l'istante, nella convinzione che la qualificazione giuridica del rapporto non possa che essere quella data dall'art. 1678 del c.c. ("contratto di trasporto") pur in carenza dell'elemento fondamentale di detto contratto vale a dire il vettore, rileva che dal punto di vista economico - funzionale esso rientra pienamente tra le finalità del servizio oggetto dell'agevolazione tributaria rappresentato dalle prestazioni di trasporto di persone, ritenendo che né il legislatore comunitario né quello nazionale, ai fini dell'agevolazione de qua, hanno previsto un rigido rinvio alla nozione di "contratto di trasporto". Col che, nel sottolineare altresì l'importanza sociale del servizio nel suo complesso, l'istante sostiene una interpretazione evolutiva della norma in esame, in modo da poter far rientrare nell'aliquota agevolata delle prestazioni di trasporto ex punto 127 - novies) della Tabella A, parte III allegata al DPR n. 633/1972, anche i nuovi sistemi di mobilità e trasporto pubblico urbano quali il Bike - Sharing.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Sono esenti dall'IVA, per effetto del n. 14 dell'art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, le prestazioni di trasporto pubblico urbano di persone effettuato con taxi o altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale o lagunare (es. vaporetti di linea). Sono viceversa assoggettate ad IVA, con l'aliquota del 10 per cento ai sensi del n. 127

novies della Tab. A, parte III, allegata al DPR 633 citato, le prestazioni di trasporto extraurbano di persone e quelle rese con mezzi diversi dai taxi (trasporti urbani con autobus, tram, metropolitana, aerei, ferrovie, ecc).

La Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (atto di refusione della sesta Direttiva), contiene nell'allegato III l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte, tra cui, al punto 5) il trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito (prima contenuto nell'allegato H della sesta direttiva). Come rilevato dall'istante, che cita la sentenza della Corte di Giustizia del 18/01/2001, causa 83/99 e le conclusioni dell'Avvocato generale nella stessa causa, manca nella direttiva comunitaria una definizione di "trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito", pertanto occorre esaminare il contesto nel quale questa opera. Come risulta dalla ratio della direttiva, il principio fondamentale è che qualsiasi cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso (da un soggetto passivo dell'imposta) è soggetta all'IVA in base all'aliquota ordinaria, a meno che non ne sia espressamente esentata o che sia possibile l'applicazione di un'aliquota ridotta. *“Le disposizioni relative alla riduzione delle aliquote e alle esenzioni vanno dunque interpretate restrittivamente, in quanto costituiscono un'eccezione al principio fondamentale della direttiva. Ciò significa che occorre dare alla nozione “trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito” il suo significato abituale. Pertanto, non ogni contratto che presenti una qualche attinenza con l'accezione di trasporto nel suo significato più ampio rientra automaticamente in questa nozione. Ciò condurrebbe ad un'interpretazione estensiva della riduzione dell'imposta, il che non è appunto auspicabile”*.

Si ritiene, pertanto, che, nel suo significato abituale, il trasporto non sia riconducibile alla messa a disposizione di un mezzo di trasporto, ma presuppone *“un soggetto che 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” (Cass. Civ., sez. II, sent. n. 11430 del 17-10-1992).

L'affermazione, contenuta nella circolare 14 gennaio 1998, n. 7/E citata dall'istante in base alla quale con la previsione di imponibilità agevolata per le prestazioni di trasporto, il legislatore ha inteso recepire più compiutamente le prescrizioni contenute nella direttiva comunitaria al fine di ricondurre in un unico regime impositivo il trasporto di persone, *“prescindendo dalla qualificazione giuridica del contratto in base al quale le prestazioni stesse vengono rese”*, affrontava la questione dell'applicabilità dell'aliquota ridotta alle prestazioni di trasporto di persone e dei relativi bagagli al seguito derivanti da servizio di noleggio con conducente. Ancora, nella risoluzione 28 maggio 2003, n. 117/E è stata esclusa l'applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 10, n. 14 del DPR 633 per le gite turistiche organizzate con motonavi, in quanto la società non si obbligava semplicemente a trasferire, verso corrispettivo, i propri clienti da un luogo ad un altro, come previsto nella nozione civilistica di contratto di trasporto, ma a fornire un diverso e più articolato servizio, che andava quindi assoggettato all'imposta con l'aliquota ordinaria.

Non si può prescindere, pertanto, dalla nozione civilistica di trasporto, come disciplinato dagli artt. 1678 e seguenti del Codice Civile, cioè il contratto con cui il vettore si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo a un altro. Il codice civile ha disciplinato la responsabilità del vettore in modo diverso a seconda che il trasporto sia di cose o di persone, prevedendo in questo secondo caso una disciplina ancora più rigida per il vettore, che risponde dei sinistri che colpiscono la persona del viaggiatore durante il viaggio e dell'avaria delle cose che il viaggiatore porta con sé se non prova di aver adottato tutte le misure idonee ad evitare il danno (art. 1681, primo comma). In tal caso il vettore risponde non solo in via contrattuale, per inadempimento, ma anche per fatto illecito ex art. 2043 o 2054 CC.

Appare evidente, pertanto, come manchino, nel caso del Bike Sharing, gli elementi fondamentali del trasporto di persone, che consistono nella presenza

di un vettore che assume su di sé il rischio del trasporto stesso. Il servizio di Bike Sharing, per come è strutturato, se, come sostiene l'istante, non è riconducibile ex se al noleggio di biciclette, non può assolutamente esser assimilato al servizio di trasporto urbano di persone.

Per quanto concerne il noleggio, si ricorda che la Corte di Cassazione, nelle sentenze n. 8248 del 29 agosto 1997 e n. 12303 del 4 dicembre 1997, ha distinto chiaramente il noleggio da ciò che in realtà è un rapporto di “locazione onerosa di cosa mobile” (*locatio rei*); in questa ipotesi si è in presenza di “*un contratto con il quale si concede in godimento una cosa mobile per un certo tempo e dietro corrispettivo determinato o comunque determinabile, con acquisto da parte del conduttore della detenzione della cosa medesima che entra nell'ambito della sua disponibilità*”; in tal modo “*su di lui ricadono i rischi inerenti all'utilizzazione di essa*”. Nel noleggio propriamente detto, invece, “*il noleggiante, senza attribuire al noleggiatore il godimento della cosa mobile, si obbliga a compiere con questa, mediante l'opera propria od altrui, determinate attività a favore della controparte ed il rischio delle attività compiute è, quindi, a suo carico*” in quanto il bene “*rimane nella sua sfera di disponibilità e viene da lui usato sotto la sua direzione tecnica e senza alcuna ingerenza da parte del noleggiatore*”. Tale distinzione è ripresa anche nel codice della strada, là dove sono disciplinati il noleggio con conducente e la locazione senza conducente.

L'assenza del conducente, per scelta, come nel caso delle autovetture, o per le caratteristiche oggettive del mezzo, come per le biciclette, fa sì che si esuli sicuramente dall'ambito delle prestazioni di trasporto, ma anche dal noleggio propriamente detto per rientrare piuttosto nello schema tipico della locazione.

Il fatto che vengano “messi a disposizione un insieme di mezzi di locomozione tra loro fungibili”, nel senso che “l'utente non acquisisce un diritto esclusivo di godimento su una determinata bicicletta”, non osta alla configurazione del rapporto in esame quale locazione. L'utente, infatti, non preleva una qualsiasi bicicletta potendone restituire una qualsiasi, ma, come emerge dalle clausole contrattuali “solo quella il cui numero progressivo apparirà

sul display nel momento in cui verrà avvicinato il proprio abbonamento annuale attraverso smart card ovvero avrà digitato il proprio ID e Password in caso di abbonamento giornaliero o settimanale”. Inoltre, al momento della sottoscrizione dell’abbonamento, l’utente si assume la responsabilità che la bicicletta che ha preso in consegna è in perfetto stato d’uso e si impegna a restituirla nelle medesime condizioni. Inoltre, è vero che la restituzione della bicicletta può avvenire presso qualsiasi stazione, ma l’utente accetta di accollarsi il rischio di non trovare stalli liberi presso la stazione prescelta e, pertanto, di dover prolungare in tal caso il percorso fino alla stazione libera più vicina ovvero altra stazione con stalli disponibili.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte si ritiene che il servizio di Bike Sharing, se non riconducibile alla mera locazione di biciclette, rappresenta un servizio complesso, che comprende anche gli ulteriori servizi di manutenzione, collegamenti telematici, gestione dei parchi biciclette, ecc. Pertanto, le prestazioni rese, per le quali è previsto il pagamento di un corrispettivo globale commisurato all’utilizzo del mezzo, devono considerarsi una prestazione di servizi unica, rientrante nella generica previsione di cui all’art. 3 del DPR 633 del 1972, che sarà assoggettata all’IVA in base all’aliquota ordinaria del 20 per cento.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente, ai sensi dell’art. 4, comma 1, ultimo periodo del DM 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.