

Risposta n. 46/2024

OGGETTO: Trattamento ai fini IVA dell'attività di trasporto lacustre o fluviale di persone a mezzo di canoa, kayak o raft per finalità turistico/ricreative.

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

QUESITO

ALFA S.r.l. (di seguito, "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento IVA dell'attività di trasporto lacustre o fluviale di persone a mezzo di canoa, *kayak* o *raft* per finalità turistico/ricreative, disciplinata dal "Contratto di servizio per trasporto delle persone su acqua" (in breve, "Contratto"), stipulato con l'Azienda per il Turismo BETA (in breve, anche "Committente"), della durata di 4 anni a decorrere dal 2023.

Per l'articolo 2 del Contratto, l'Istante deve *"accompagnare le persone mediante canoa o Kayak, con proprie imbarcazioni e proprio personale appositamente formato e in possesso di tutti i requisiti richiesti e definiti dal Committente, per eseguire la*

pratica escursionistica o sportivo/turistica nei Canyon e nel Lago Beta, attraverso accompagnamenti affidati dal Committente e concordando con lo stesso le modalità di trasporto e accompagnamento, i periodi, gli orari, i percorsi e gli standard di qualità e sicurezza. Il servizio viene svolto a partire unicamente dai seguenti punti di partenza delle escursioni autorizzate: X, Y e Z'.

Inoltre, la Società rappresenta che:

- per il trasporto di persone in **canoa o kayak** (o anche *raft*) nei *canyon* e sul lago l'itinerario è obbligato, in quanto il Contratto definisce il punto di partenza e di approdo;
- il percorso seguito è necessariamente condizionato dallo scopo del trasporto su acqua (*i.e.* la visita guidata nei *canyon*) e della conformazione dei luoghi;
- per il servizio di trasporto sul lago, percepisce un corrispettivo fissato nel listino prezzi allegato al Contratto;
- il suddetto servizio è effettuato con proprio personale e con propria organizzazione di mezzi e prevede l'assunzione del rischio del trasporto e della sua direzione tecnica in capo all'Istante e, pertanto, non costituisce attività di noleggio di imbarcazione;
- a fianco all'attività di trasporto di persone mediante canoa o *kayak*, la Società svolge un'ulteriore attività di trasporto di persone mediante **raft** sul fiume Gamma, lungo due possibili percorsi;
- per motivi di sicurezza, l'attività di *rafting* prevede l'uso di un particolare equipaggiamento e la presenza della guida, la quale possiede un particolare brevetto e governa l'equipaggio tra le rapide durante la discesa fluviale sul gommone;

- sia per il servizio di trasporto mediante canoa o *kayak* sia per il servizio di trasporto mediante *raft*, dopo aver effettuato la prenotazione, la persona (o le persone) si ritrova al punto di partenza stabilito dove, ricevuta l'attrezzatura di sicurezza obbligatoria per la discesa unitamente a una breve spiegazione sul suo corretto utilizzo, viene fatta salire su mezzi di trasporto aziendali adibiti al trasporto di persone e condotta su strada fino al punto d'imbarco o, in alternativa, direttamente imbarcata. Qui inizia il trasporto vero e proprio, secondo i percorsi sopra indicati. Al termine della discesa la persona risale sui mezzi di trasporto aziendali per ritornare al primo punto d'incontro, ove viene restituita l'attrezzatura.

Infine, l'Istante riferisce che per il passato ha applicato l'aliquota ordinaria del 22 per cento, in considerazione dell'interpretazione restrittiva della giurisprudenza di legittimità che tendeva a considerare il servizio di trasporto per finalità turistico/ricreative una prestazione complessa (denominata di "servizio turistico") esclusa dal trattamento agevolato ai fini IVA previsto per le prestazioni di trasporto di persone.

Tuttavia, alla luce della recente interpretazione autentica dell'articolo 10, comma 1, n. 14), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA"), nonché della Tabella A, Parte II-*bis*, n. 1-*ter* e della Tabella A, Parte II, n. 127-*novies*), allegate al medesimo Decreto IVA, recentemente resa dall'articolo 36-*bis* del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, come modificato dalla legge di conversione 15 luglio 2022, n. 91, l'Istante intende conoscere, nel caso di specie, quale debba essere la corretta aliquota applicabile ai fini IVA per i servizi di trasporto resi, precisando che non intende fornire ulteriori servizi oltre a quelli descritti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società fa presente che il quadro normativo è stato recentemente delineato dalla risoluzione n. 8/E del 2 febbraio 2021 e dalla norma di interpretazione autentica prima citata, alle luce delle quali ritiene che entrambe le attività di trasporto di persone dalla stessa effettuate (*i.e.* canoa o *kayak*, nonché *raft* lungo il fiume Gamma) costituiscano prestazioni di "*mero trasporto di persone*" e, in quanto tali, assoggettabili al regime IVA agevolato. A suo parere, infatti:

1. l'operazione principale consiste in una mera prestazione di trasporto su acqua e, ancorché composta da più elementi, rappresenta oggettivamente un'unica prestazione indissociabile;

2. vi è un nesso di strumentalità tra la prestazione di trasporto di persone su acqua (che è la prestazione principale dedotta in contratto) e la fornitura delle attrezzature di sicurezza per discesa lungo le vie d'acqua nonché il trasporto su strada fino al punto d'imbarco (che costituiscono prestazioni accessorie);

3. non intende fornire ulteriori prestazioni, oltre a quelle indicate;

4. la finalità turistico/ricreativa del trasporto oggi non rileva ai fini in questione a seguito dell'interpretazione resa dall'articolo 36-*bis* sopracitato e, pertanto, tale finalità non altera la qualificazione della prestazione di trasporto resa trasformandola in un diverso servizio;

5. la natura di "*mero trasporto*" della prestazione non muta neppure alla luce delle ulteriori prestazioni rese, stante il loro carattere di accessorietà rispetto alla prestazione principale (trasporto di persone su acqua).

In particolare, l'Istante ritiene che:

a) **il servizio di trasporto di persone in canoa o *kayak*** sopra descritto rientri tra le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 14), del Decreto IVA. Ciò in quanto il trasporto cui la norma si riferisce non deve necessariamente muoversi su gomma o essere motorizzato. Il Contratto inoltre prevede percorsi prestabiliti e le relative tariffe, fungendo sostanzialmente da licenza e anche il conducente - chiamato "guida" - è dotato di uno specifico brevetto o "patentino".

Nel caso in cui detta interpretazione fosse ritenuta erronea, l'Istante ritiene in subordine che questa tipologia di trasporto possa beneficiare dell'aliquota IVA ridotta del 5 per cento prevista dalla Tabella A, Parte II-*bis*, n. 1-*ter*), allegata al Decreto IVA, perché effettuato con mezzi abilitati.

Qualora neppure detta condizione fosse ravvisabile, la Società ritiene che in ogni caso la prestazione resa rientri nella previsione della Tabella A, Parte III, n. 127-*novies*), allegata al Decreto IVA, con conseguente applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento;

b) **il trasporto di persone su acqua mediante *raft*** possa beneficiare dell'aliquota IVA ridotta del 5 per cento ai sensi della Tabella A, Parte II-*bis*, n. 1-*ter*), allegata al Decreto IVA. Questo servizio è infatti svolto tra più Comuni, ma sempre per una distanza inferiore a 50 km, e il mezzo di trasporto impiegato (il *raft*) rientra nella nozione di mezzi abilitati a tale trasporto.

Laddove detta interpretazione fosse ritenuta erronea, la Società ritiene in subordine che rientrerebbe comunque nella previsione della Tabella A, Parte III, n.

127-novies), allegata al Decreto IVA, con applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Non si condivide la soluzione prospettata dall'Istante per le seguenti motivazioni.

La risoluzione n. 8/E del 2021 è antecedente alla norma di interpretazione autentica recata dall'articolo 36-bis del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, come modificato dalla legge di conversione 15 luglio 2022, n. 91, e pertanto è alla luce di quanto previsto da questa disposizione che vanno letti i chiarimenti di detta risoluzione.

Per il citato articolo 36-bis *«Le disposizioni dell'articolo 10, primo comma, numero 14), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e della tabella A, parte II-bis, numero 1-ter), e parte III, numero 127-novies), allegata al medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, si interpretano nel senso che esse si applicano anche quando le prestazioni ivi richiamate siano effettuate per finalità turistico-ricreative, indipendentemente dalla tipologia del soggetto che le rende, sempre che le stesse abbiano ad oggetto esclusivamente il servizio di trasporto di persone e non comprendano la fornitura di ulteriori servizi, diversi da quelli accessori ai sensi dell'articolo 12 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. L'interpretazione di cui al primo periodo non si riferisce alle mere prestazioni di noleggio del mezzo di trasporto»*.

Il trattamento agevolato IVA, sia esso in termini di esenzione o di aliquota agevolata, è dunque applicabile alle prestazioni aventi a *«...ad oggetto esclusivamente il servizio di trasporto di persone e non comprendano la fornitura di ulteriori servizi,*

diversi da quelli accessori ai sensi dell'articolo 12...» del Decreto IVA. A nulla rileva la natura del soggetto che rende la prestazione e la finalità del trasporto che può essere anche turistico-ricreativa.

La nozione di "*trasporto di persone*" è quella chiarita dalla risoluzione n. 8/E del 2021 secondo cui rileva la definizione civilistica del contratto di trasporto di cui agli articoli 1678 e seguenti del Codice Civile. In particolare, ai sensi dell'articolo 1678 del Codice Civile "*col contratto di trasporto **il vettore** si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo a un altro*". Ne consegue che, come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, si configura un trasporto quando "***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*" (cfr. sentenza della Corte di Cassazione, 17 ottobre 1992, n. 11430).

Nella fattispecie oggetto del presente interpello, la Società allega solo il contratto relativo al **servizio di trasporto di persone in canoa o kayak**, rispetto al quale si nutrono perplessità sulla natura della prestazione ivi disciplinata che appare diversa da quella di mero trasporto di persone.

Nelle premesse del Contratto è riportato che:

1. il Committente esercita in esclusiva, tra l'altro:

a) "*la gestione e organizzazione, **da svolgere in modalità diretta o indiretta**, in accompagnamento dell'utenza individuale e associativa,, della pratica escursionistica e dell'attività sportiva e turistica della canoa, kayak e altre attività*

sportive e turistiche in tutte le declinazioni possibili e praticabili nel Lago Beta, avendo altresì cura di organizzare tutti gli aspetti legati alla sicurezza e al trasporto";

2. *l'Istante, definito come "Appaltatore", "è una società con notevole esperienza nell'accompagnamento delle persone nella pratica escursionistica e dell'attività sportiva e turistica della canoa o del kayak".*

Nell'oggetto del Contratto è altresì specificato che "Il Committente dà incarico all'Appaltatore, che accetta, di accompagnare le persone mediante canoa o Kayak, con proprie imbarcazioni e proprio personale appositamente formato e in possesso di tutti i requisiti richiesti e definiti dal Committente, per eseguire la pratica escursionistica o sportivo/turistica nei Canyon e nel lago Beta, attraverso accompagnamenti affidati dal Committente e concordando con lo stesso le modalità di trasporto e accompagnamento, i periodi, gli orari, i percorsi e gli standard di qualità e sicurezza. Il servizio viene svolto a partire unicamente dai seguenti punti di partenza delle escursioni autorizzate: (...)".

Tale attività è svolta dalla Società con proprio personale, con la propria organizzazione di mezzi e a proprio rischio.

Sebbene non competa alla scrivente l'interpretazione dei contratti, dalla semplice lettura dello stesso è possibile desumere come si tratti, in realtà, di un contratto di appalto con il quale il Committente sceglie, affidandola all'Istante (*alias*, Appaltatore), di esercitare in modalità indiretta l'attività descritta alla sopra citata lettera a), a lui riservata in via esclusiva. Pertanto, al di là del *nomen* attribuito al Contratto (*i.e.* "Contratto di servizio per il trasporto di persone su acqua"), la prestazione ivi prevista a carico della Società appare ben diversa da quella di "*mero trasporto di persone*" ed emerge

come l'interesse e la finalità prevalente del committente sia di vivere un'esperienza naturalistico-escursionistica.

Non è rinvenibile in sostanza l'attività di trasporto nel senso chiarito dalla risoluzione n. 8/E del 2021: non c'è solamente un vettore che *«si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo a un altro»*, ma altro, ossia la *"pratica escursionistica e dell'attività sportiva e turistica della canoa, kayak e altre attività sportive e turistiche in tutte le declinazioni possibili e praticabili nel Lago Beta"*.

La canoa, il *kayak* e il *raft*, peraltro, costituiscono particolari tipi di imbarcazioni che per la loro struttura prevedono una partecipazione attiva del cliente che guida o contribuisce alla guida del mezzo e pertanto non è semplicemente trasportato su acqua, ma vive una vera e propria esperienza escursionistica a carattere sportivo/turistico.

L'articolo 36-*bis* del decreto legge n. 50 del 2022 riconosce invece un trattamento agevolato IVA, in termini di esenzione o di aliquota IVA ridotta, alle prestazioni aventi *«...ad oggetto esclusivamente il servizio di trasporto di persone...»*, e alle prestazioni ad esso accessorie.

Analoga conclusione vale per l'altra attività effettuata dall'Istante, consistente nel **trasporto di persone su acqua mediante *raft***.

Sebbene la Società non abbia fornito il pertinente contratto, la relativa pagina internet contiene ulteriori informazioni, più che sufficienti per considerare questa attività non connotata dal mero trasporto di persone. Anche in questo caso si è in presenza di una vera e propria esperienza (*rectius* escursione) sportiva e/o turistica, articolata nelle seguenti "tappe":

1. *"Ritrovo previsto presso i nostri uffici (...)"*;

2. *Accompagnamento negli spogliatoi dove verrà consegnato tutto il materiale necessario (muta, giacca d'acqua, salvagente e casco);*

3. *Breve lezione teorica da parte delle Guide sulla sicurezza e sull'attività rafting (i vari tipi di pagaiata, i comandi, come nuotare, ecc.);*

4. *Accompagnamento con i pulmini presso il punto di imbarco dove avviene l'incontro con la Guida rafting, con cui si faranno delle prove a secco fuori acqua prima di partire;*

5. *Finita l'attività rafting (di circa 3 ore), ritorno con il pullman presso gli uffici della Società, per cambiare gli abiti e fare una doccia calda".*

In conclusione, alla luce delle complessive considerazioni fin qui riportate, si ritiene che le due tipologie di prestazioni rese dall'Istante siano escluse dal trattamento agevolato ai fini IVA con conseguente applicazione dell'aliquota IVA ordinaria.

**LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)**