



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 31/07/03

Oggetto: Istanza di interpello – Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. IVA-
Disciplina applicabile ai diritti di imbarco per passeggeri di cui alla
legge 5 maggio 1976, n. 324

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

ESPOSIZIONE DEL QUESTITO

L'Ente istante, fa presente che in base all'articolo 1 della legge 5 maggio 1976, n. 324 *‘il movimento degli aeromobili privati e delle persone negli aeroporti nazionali aperti al traffico aereo civile è assoggettato al pagamento dei seguenti diritti..b) diritto d'imbarco per passeggeri’*.

L'articolo 5 della medesima legge, così come modificato dall'art. 2 della legge 15 febbraio 1985, n. 25 dispone che *“il diritto è dovuto direttamente dal vettore che se ne rivale nei confronti del passeggero”*.

In relazione alla richiamata previsione normativa viene posta la questione del trattamento IVA applicabile alle somme che il vettore addebita al passeggero a titolo di rivalsa dei diritti d'imbarco.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE**

Il contribuente esprime l'avviso che in relazione alla questione rappresentata si rendono possibili tre diverse soluzioni interpretative, tutte comunque dirette ad

affermare la non applicazione dell'IVA ai diritti di imbarco che il vettore riaddebita al passeggero.

1. I diritti d'imbarco hanno natura tributaria ed in particolare costituiscono una "tassa" posta a carico del vettore, contribuente di diritto, con obbligo di rivalsa nei confronti del passeggero, contribuente di fatto. Non trattandosi quindi di un corrispettivo per una prestazione di servizio la fattispecie in esame resterebbe esclusa dal campo di applicazione dell'IVA. Cosa diversa dal diritto d'imbarco sono i corrispettivi per le prestazioni di servizio effettuate dalla società di gestione aeroportuale a favore del vettore con particolare riferimento ai servizi di assistenza a terra (c.d. handling) quali l'accettazione dei passeggeri e il trasferimento degli stessi sull'aeromobile e viceversa.
2. I diritti d'imbarco rappresentano un obbligo giuridico che il vettore aereo deve assolvere nei confronti della società di gestione per le prestazioni da questa rese al vettore medesimo. La natura del trasporto aereo e la struttura degli aeroporti impongono, infatti, al vettore di rivolgersi alla società di gestione per ottenere l'organizzazione e l'effettuazione del servizio d'imbarco dei passeggeri sul proprio aeromobile: allo scopo di evitare distorsioni di concorrenza la legge ha dapprima consentito e quindi imposto (legge n. 25 del 1985) al vettore di rivalersi nei confronti del passeggero. L'esercizio della rivalsa non presuppone alcuna prestazione di servizio da parte del vettore nei confronti del passeggero e, pertanto, la carenza del presupposto oggettivo rende la fattispecie esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.
3. I rapporti giuridici delineati dall'art. 5 della legge n. 324 del 1976 sono riconducibili alla figura del mandato senza rappresentanza. Il passeggero stipulando il contratto di trasporto aereo, conferisce al vettore il mandato a compiere tutte le attività necessarie e strumentali a consentire la realizzazione del viaggio. Il vettore nella veste di mandatario acquista i servizi dalla società di gestione in nome proprio ma per conto e

nell'interesse del passeggero. L'amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 6 del 1998, ha affermato che le prestazioni rese dal mandatario senza rappresentante nei confronti del mandante rivestono lo stesso carattere di quelle ricevute dal mandatario per conto del mandante. Le prestazioni rese dalla società di gestione al vettore (mandatario) sono riconducibili tra quelle non imponibili ad IVA ai sensi dell'art. 9, primo comma, n. 6 del Dpr n. 633 del 1972 (servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto) pertanto, sulla base del principio enunciato nella richiamata risoluzione, il riaddebito del relativo costo al passeggero (mandante) risulterà anch'esso non imponibile per effetto della medesima disposizione.

PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Le disposizioni in materia di diritti d'imbarco per l'uso degli aeroporti aperti al traffico aereo civile sono contenute nella legge n. 324 del 5 maggio 1976. L'articolo 5 della citata legge n. 324 stabiliva in origine che *“il diritto (d'imbarco) è dovuto direttamente dal vettore che può rivalersene nei confronti del passeggero incorporandolo nel prezzo del biglietto”*.

Con la legge n. 25 del 15 febbraio 1985 la formulazione dell'articolo 5 è stata modificata; il vigente articolo 5 stabilisce che *“ il diritto (d'imbarco) è dovuto direttamente dal vettore che se ne rivale nei confronti del passeggero”*.

La disposizione in esame attribuisce quindi al vettore l'obbligo di esercitare la rivalsa nei confronti dei passeggeri.

La previsione della rivalsa induce l'ente istante a ritenere che i diritti d'imbarco sono giuridicamente dovuti dai passeggeri mentre il vettore, attraverso il meccanismo del riaddebito, svolgerebbe la funzione di mero cassiere o mandatario.

La ricostruzione proposta non appare applicabile al caso in esame in quanto la sola previsione normativa della rivalsa non necessariamente implica il

riferimento allo schema negoziale del mandato senza rappresentanza. Per affermare l'esistenza di tale schema contrattuale sarebbe, infatti, necessario ravvisare nell'assetto dei rapporti intercorrenti tra le parti gli elementi che rinviino alla causa del "mandato" ed in particolare occorrerebbe escludere che sussista un interesse diretto del vettore al pagamento dei diritti d'imbarco.

Peraltro, le somme riscosse dalla società aerea a titolo di diritto d'imbarco non possono qualificarsi fiscalmente quali rimborsi di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, escluse dalla formazione della base imponibile Iva ai sensi dell'articolo 15, numero 3), del Dpr n. 633 del 1972.

Tale disposizione, fa, infatti, riferimento alle *“somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate”*. E' quindi necessario che le anticipazioni di cui si chiede il rimborso siano state fatte in nome e per conto del cedente o committente e che le dette anticipazioni siano regolarmente comprovate mediante documentazione intestata alla controparte.

Detti requisiti non sussistono nella fattispecie in esame poiché la società di gestione aeroportuale a fronte dei diritti riscossi emette fattura intestata alla compagnia aerea. Non vi è pertanto alcuna documentazione idonea a comprovare che il soggetto giuridicamente obbligato a versare i suddetti diritti alla società di gestione aeroportuale sia il passeggero.

Si deve invece ritenere che l'articolo 5 della citata legge anche nella formulazione attualmente vigente, secondo cui "il diritto d'imbarco è dovuto direttamente dal vettore" alla società di gestione aeroportuale, individui, come del resto ipotizzato dallo stesso ente interpellante, un preciso obbligo giuridico a contenuto economico in capo al vettore a fronte delle prestazioni rese dal gestore dell'aeroporto al vettore medesimo.

I diritti d'imbarco per passeggeri, come risultano disciplinati dalla normativa vigente costituiscono, pertanto, l'oggetto di un obbligo diretto delle compagnie aeree, le quali se ne rivalgono nei confronti dei passeggeri. Si

delineano quindi due autonomi e distinti rapporti giuridici: il primo tra la società di gestione e il vettore, il secondo tra quest'ultimo e il passeggero.

In relazione al rapporto società di gestione/vettore i diritti in esame costituiscono il corrispettivo per i servizi attinenti alla movimentazione dei passeggeri resi negli aeroporti dalla società di gestione aeroportuale in forza di un rapporto avente natura contrattuale; essi, pertanto, devono essere compresi nella previsione dell'articolo 3, comma 13 del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito dalla legge 26 giugno 1990, n. 165 il quale ha chiarito che tra i servizi non imponibili ad IVA di cui al n. 6 dell'art.9 del DPR n. 633 del 1972 devono intendersi compresi anche quelli relativi al movimento delle persone.

Per quanto concerne il rapporto vettore/passeggero, occorre sottolineare che esso risulta del tutto autonomo rispetto a quello intercorrente tra il vettore ed il gestore. I diritti d'imbarco sono, infatti, dovuti direttamente dal vettore alla società di gestione, la quale non può mai rivalersi direttamente nei confronti del passeggero. Quest'ultimo, per effetto del meccanismo della rivalsa esercitata dal vettore, risulta destinatario del solo onere economico rappresentato dai diritti d'imbarco e non è destinatario di alcuna obbligazione giuridica nei confronti del gestore.

L'assetto delineato dalla norma istitutiva dei suddetti diritti trova fondamento nella considerazione che il vettore è titolare di un interesse diretto alla attività di imbarco dei passeggeri, in funzione dello svolgimento della propria attività d'impresa.

La successiva traslazione economica del costo sostenuto a tale titolo nei confronti del passeggero, effettuata in occasione della prestazione di trasporto, rappresenta l'inserimento di una componente di costo tra quelle che concorrono a determinare il corrispettivo del servizio di trasporto. Nessun rilievo, in senso contrario, può assumere la circostanza che i diritti d'imbarco sono attualmente indicati in maniera distinta nel titolo di viaggio.

Tenuto conto, peraltro, che l'IVA è caratterizzata dal fatto che si rende applicabile in tutti i passaggi economici e che nel caso in esame vi sono due

passaggi autonomi, uno dal gestore al vettore e uno dal vettore al passeggero si deve concludere, anche sotto tale aspetto, per l'applicabilità dell'imposta anche sul corrispettivo incassato a titolo di rivalsa del diritto di imbarco da parte del vettore.

Ai sensi dell'articolo 13 del Dpr n. 633 del 1972, concernente la disciplina della base imponibile IVA, sono attratte a tassazione tutte le componenti che costituiscono elementi della controprestazione, compresi gli importi addebitati in via di rivalsa. La norma richiamata, coerentemente con quanto previsto dall'articolo 11 della Direttiva CEE n. 388 del 17 maggio 1977, stabilisce, infatti, che la base imponibile è costituita "dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione "

Tale regola costituisce un principio di carattere generale, inerente alla struttura applicativa del tributo, che trova piena applicazione al caso in esame, a nulla influenzando la circostanza che nella attuale formulazione della norma non sia più precisato che i diritti d'imbarco devono essere incorporati nel prezzo del biglietto aereo.