

CH_VB JAAC 69.38 vom 27. Oktober 2004

Bundesverwaltung, 2004-10-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_69.38__

FR: CH_VB JAAC 69.38 du 27 octobre 2004

IT: CH_VB JAAC 69.38 del 27 ottobre 2004

Erwägungen

E. 1

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Traffico aereo. Locazione di aerei. Trasporti di malati. - Distinzione fra le prestazioni di trasporto (art. 15 cpv. 2 lett. g OIVA) e le operazioni di locazione (art. 15 cpv. 2 lett. h OIVA) nell'ambito del traffico aereo (consid. 2b). - Definizione del contratto di noleggio e delle sue sotto-categorie: noleggio-locazione / noleggio-transporto (consid. 3a). Il risultato è diverso se partecipano due o tre parti (consid. 3b). - In caso di conclusione di un contratto di trasporto direttamente fra un ospedale ed una persona che deve essere trasportata, la compagnia aerea non effettua una prestazione di trasporto, ma mette a disposizione un aereo, per cui si tratta di una fornitura; l'art. 14 n. 6 OIVA non è applicabile (consid. 4b e c). Riassunto dei fatti: A. La X è iscritta dal 1° gennaio 1995 nel registro dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) in qualità di contribuente ai sensi dell'art. 17 dell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RU 1994 1464 e modifiche susseguenti). B. In occasione di un controllo effettuato dall'AFC in data 16 dicembre 1997 relativo ai periodi fiscali compresi tra il 1° trimestre 1995 e il 3° trimestre 1997 risultò che la cifra d'affari realizzata dalla contribuente con l'utilizzazione dei suoi aerei era stata imposta soltanto in parte. L'AFC emise quindi il conto complementare n. (...) del 23 dicembre 1997 per un credito d'imposta pari a fr. 134'839.00 oltre agli interessi moratori del 5% dal 30 ottobre 1996. C. A seguito di uno scambio di corrispondenza tra la contribuente e l'AFC, in data 6 maggio 1998 la X chiese all'AFC di emanare una decisione formale ai sensi dell'art. 51 OIVA. Con decisione del 18 febbraio 1999 l'AFC confermò il suo credito nei confronti della contribuente pari a fr. 134'839.00 oltre agli interessi moratori del 5% dal 30 ottobre 1996, ribadendo quanto già esplicitato nei suoi precedenti scritti, ossia che la messa a disposizione del velivolo con pilota non è una prestazione di trasporto bensì un noleggio a cui non si applica l'esonero dell'art. 14 n. 6 OIVA. D. La contribuente insorse contro tale decisione con reclamo del 17 marzo 1999 ai sensi dell'art. 52 OIVA, sostenendo che essa effettuava voli con aerei appositamente attrezzati per il trasporto di feriti o malati, per cui doveva essere esonerata dell'imposta giusta l'art. 14 n. 6 OIVA e postulando quindi l'annullamento della decisione impugnata. E. Il 27 marzo 2001 l'AFC orientò la X che il Tribunale federale si era pronunciato in due decisioni recenti su problematiche giuridiche analoghe a quelle che la concernevano e che pertanto la procedura inerente il reclamo sarebbe proseguita non appena fossero state comunicate le motivazioni delle citate decisioni. L'AFC avvisò inoltre la contribuente della possibilità

E. 2

di pagare l'importo contestato per evitare, in caso di rigetto del reclamo, ulteriori interessi moratori mentre, in caso di accoglimento del reclamo, sarebbe stato possibile ottenere il rimborso dell'imposta e degli interessi remuneratori. Il 9 novembre 2001 l'AFC trasmise

alla X uno scritto orientativo concernente il trattamento fiscale del noleggio rispettivamente della locazione di aerei e del trasporto conformemente alla nuova giurisprudenza del Tribunale federale, allegando un questionario sul trattamento fiscale di noleggi rispettivamente locazioni di aerei e trasporti con aerei per gli anni 1995-2000, e una tabella concernente la dichiarazione posticipata delle cifre d'affari realizzate con noleggio rispettivamente locazione di aerei trattate a torto in esenzione d'imposta per i periodi fiscali compresi tra il 1° trimestre 1995 e il 4° trimestre 1997 nonché del 2° trimestre 2000. Il 3 aprile 2002 la X inoltrò il citato questionario, indicando come noleggio imponibile il trasporto di feriti (voli-ambulanza), mentre le cifre d'affari per voli-taxi dalla Svizzera all'estero e dall'estero alla Svizzera non erano dichiarate posticipatamente, trattandosi di trasporti esenti dall'imposta giusta l'art. 15 cpv. 2 lett. g OIVA. F. Con decisione su reclamo del 7 agosto 2002 l'AFC accolse parzialmente il reclamo della X, riducendo il suo credito d'imposta di fr. 64'483.60, corrispondendo tale importo all'imposta sul valore aggiunto (IVA) sui voli-taxi effettuati dalla contribuente dalla Svizzera all'estero e dall'estero in Svizzera, voli che sono esenti da imposta giusta l'art. 15 cpv. 2 lett. g OIVA. Per contro l'importo rimanente di fr. 70'355.40 corrispondente all'IVA per la messa a disposizione ai clienti dell'aereo per l'esecuzione di voli-ambulanza era giustificato, trattandosi, secondo la nuova giurisprudenza del Tribunale federale, di noleggio, qualificabile come fornitura, e non di trasporto. G. Con ricorso del 13 settembre 2002 la X (di seguito la ricorrente), per il tramite della propria patrocinatrice, ha adito la Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC), chiedendo l'annullamento della decisione su reclamo nonché l'annullamento del credito d'imposta di fr. 70'355.00, in quanto sostiene che i voli-ambulanza da lei effettuati sono dei veri e propri trasporti di feriti da aeroporto a aeroporto per i quali si applica l'esclusione dell'art. 14 n. 6 OIVA. Con risposta del 22 novembre 2002 l'AFC postula che il ricorso sia integralmente respinto e la decisione su reclamo dell'AFC confermata con spese a carico della ricorrente. (...) Estratti dei considerandi: 1.a., b. (...) c. Dagli atti di causa si evince che l'attività della ricorrente può essere suddivisa in diversi tipi di operazioni. La lettera dell'AFC del 7 aprile 1998 cita: - il trasporto delle persone ferite o malate o il trasporto per terzi che agiscono a nome di quest'ultime (es. centralino di telesoccorso M.); - la messa a disposizione del velivolo (con o senza pilota) a terzi, ad es. all'A di M., equipe di medici e personale medico, praticando un importo globale o un prezzo al minuto o al km di volo.

E. 3

Sono oggetto della presente vertenza, come risulta chiaramente dal ricorso e in particolare dalla risposta del 22 novembre 2002 dell'AFC, unicamente le operazioni in cui la ricorrente mette a disposizione dei suoi clienti (ospedali e A) il suo aereo (...) e il pilota, per eseguire voli-ambulanza e trasporti di malati. Il pilota, in possesso di una licenza di pilota, è un dipendente della ricorrente. 2.a. (...). Nell'OIVA l'oggetto dell'imposta è definito all'art. 4 OIVA. Ai sensi di tale disposizione sono assoggettate all'imposta, nella misura in cui esse non ne siano espressamente escluse, le seguenti operazioni eseguite da contribuenti: le forniture di beni effettuate nella Svizzera a titolo oneroso (lett. a), le prestazioni di servizi effettuate nella Svizzera a titolo oneroso (lett. b), e l'ottenimento di prestazioni di servizi dall'estero a titolo oneroso (lett. c). Giusta l'art. 5 cpv. 2 lett. b OIVA vi è parimenti fornitura quando un bene viene messo a disposizione per l'uso o il godimento (p. es. in virtù di un contratto di locazione o d'affitto giusta gli art. 253 segg. della legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero, Codice delle obbligazioni [CO], RS 220). Sono infine esenti da imposta, con diritto alla deduzione dell'imposta precedente, i

trasporti per via aerea per i quali soltanto il luogo d'arrivo o di partenza si trova nella Svizzera, in quanto sono considerati servizi effettuati all'estero (art. 15 cpv. 2 lett. g OIVA).

b. Nella versione originale delle «Istruzioni per i contribuenti IVA» (ossia quella dell'autunno 1994), è considerato trasporto «il trasferimento nello spazio di persone e beni effettuato da un'impresa di trasporti (Ferrovie federali svizzere [FFS], Azienda delle poste, dei telefoni e dei telegrafi [PTT], società di trasporti in torpedone, compagnia aerea o mercantile) per conto di un terzo (viaggiatore, mandante, mittente). Il trasporto delle persone o dei beni dev'essere una prestazione indipendente (a sé stante); in altre parole, deve costituire il contenuto essenziale dello scambio di prestazioni» (n. 150 delle Istruzioni). Nella versione delle istruzioni del 1997 questa definizione non è stata modificata, se non con la precisazione che per i trasporti via aerea valgono le spiegazioni pubblicate nell'opuscolo n. 27 pubblicato dall'AFC nel giugno 1995 intitolato «Traffico aereo»[19] (in seguito: l'opuscolo). L'opuscolo informativo sul traffico aereo ed è indirizzato tra l'altro a tutte le compagnie di trasporto aereo, alle compagnie charter nonché ai tassi aerei (n. 1 dell'opuscolo). Le conseguenze fiscali riservate al traffico aereo sono descritte ai n. 3 segg. dell'opuscolo. Innanzitutto viene fatta la distinzione tra traffico aereo di linea e traffico commerciale fuori linea, voli charter, voli tassi e simili. Per quel che concerne il traffico commerciale fuori linea, i voli charter, i voli tassi e simili, l'opuscolo indica (n. 3.2 lett. a) che vi è prestazione di trasporto unicamente quando il singolo passeggero paga una tariffa fissa per una destinazione prestabilita e il contratto di trasporto è concluso direttamente tra il passeggero e la compagnia aerea oppure quando, per il trasporto di beni, la compagnia applica una tariffa fissa per una destinazione prestabilita in funzione della merce trasportata e del suo peso. Questo trasporto è esente dall'imposta nella misura in cui solo il luogo d'arrivo o di partenza è situato su territorio svizzero. Per contro non si verifica una prestazione di trasporto bensì una locazione o noleggio imponibile al 6,5%, se il contratto di trasporto non è concluso direttamente tra la compagnia aerea e il singolo passeggero, ma è fatturato per l'intero aereo (o un contingente di posti) un importo globale (indipendentemente dall'occupazione dei posti) o un prezzo al minuto o al chilometro, indipendentemente dal fatto che

E. 4

il luogo di arrivo o di partenza siano sul territorio svizzero. La medesima regola si applica ai trasporti di merci che sono fatturati ad un prezzo globale, indipendentemente dal volume, dalla composizione e dal peso del carico. Tuttavia può essere accordato l'esonero dall'imposta giusta l'art. 15 cpv. 2 lett. h OIVA, se le condizioni richieste sono adempiute. Queste regole si applicano parimenti qualora il noleggio sia concluso con una compagnia aerea di linea (n. 3.2 lett. b dell'opuscolo). Conformemente al n. 3.3 dell'opuscolo la locazione di aerei è imponibile al 6,5% indipendentemente dal fatto che il volo si effettui su territorio svizzero o estero.

3. La giurisprudenza sull'IVA relativa ai trasporti aerei accorda una grande importanza all'analisi di diritto privato dei contratti conclusi dal contribuente, per determinare se quest'ultimo effettua o meno delle prestazioni di trasporto. Anche se i rapporti di diritto privato che sono alla base delle prestazioni fornite non sono determinanti per la risoluzione dei litigi IVA (vedasi, tra le altre numerose decisioni del Tribunale federale, quelle del 14 novembre 2003 [2A.304/2003], consid. 3.6.1, con riferimenti e dell'8 gennaio 2003, tradotta nella Rivista di diritto amministrativo e fiscale [RDAF] 2003, 2a parte, consid. 3.2 pag. 394), secondo il Tribunale federale occorre esaminare la questione sotto questo aspetto.

a. Nel diritto aereo, con contratto di noleggio («Chartervertrag») si intende generalmente il contratto con cui una persona (il noleggiante; «der Vercharterer») si

obbliga a mettere a disposizione di un'altra persona (il noleggiatore; «der Charterer») a titolo oneroso un aereo funzionante, completamente equipaggiato, con o senza equipaggio, sia per un viaggio determinato (noleggio a viaggio), sia per un tempo determinato (noleggio a tempo; Hans Blumer-Nemitz, *Die Rechtsstellung des Reisebüros bei Flugreisen*, tesi, Basilea 1989, pag. 61; Urs Scheuch, *Luftbeförderungs- und Charterverträge unter besonderer Berücksichtigung des internationalen Privatrechts*, tesi, Winterthur 1979, pag. 16; Jean-Pierre Hari, *Les transports aériens commerciaux non réguliers en Europe*, tesi, Losanna 1964, pag. 100; Michel Pélichet, *Responsabilité civile en cas d'affrètement et de location d'aéronef au regard des conventions internationales*, tesi, Montreux 1963, pag. 20; Hermann Gimbel, *Ein Beitrag zu den privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Problemen des Charterverkehrs unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in der Schweiz und Deutschland*, tesi, Zurigo 1974, pag. 72; Regula Dettling-Ott, *Internationales und schweizerisches Lufttransportrecht*, Zurigo 1993, pag. 38). Nel caso in cui il noleggio è previsto senza equipaggio si parla di noleggio «coque nue» (Pélichet, op. cit., pag. 23; Scheuch, op. cit., pag. 17) e si tratta in tal caso di una vera e propria locazione di aeromobile (Gimbel, op. cit., pag. 84). I contratti di noleggio sono suddivisi in diverse categorie. Le due grandi forme giuridiche che possono rivestire i contratti di noleggio sono: i contratti di noleggio-locazione e i contratti di noleggio-trasporto. Nel primo caso il noleggiatore vuole agire quale trasportatore (Scheuch, op. cit., pag. 20; Max Reber, *Beitrag zur Frage der Miet- und Charterverträge im Luftrecht*, tesi, Soletta 1957, pag. 111). Per poter eseguire personalmente una prestazione di trasporto si fa mettere a disposizione dal noleggiante un aereo con equipaggio e equipaggiamento completo. L'aereo entra in possesso del

E. 5

noleggiatore il quale ha il comando dell'equipaggio. La prestazione di trasporto nei confronti di terzi è fornita dal noleggiatore, il quale sopporta altresì il rischio dell'occupazione completa del velivolo come pure quello dell'esecuzione del trasporto. In pratica, questo tipo di noleggio interviene unicamente tra compagnie aeree, in quanto sono le sole a disporre delle conoscenze e dell'infrastruttura necessaria per poter offrire un vero e proprio servizio di volo (Scheuch, op. cit., pag. 20). Nel caso del noleggio-trasporto il noleggiatore non vuole eseguire personalmente il trasporto, bensì desidera unicamente acquisire la capacità di trasporto. Il noleggiante resta in possesso dell'aereo e mantiene il comando del suo equipaggio. Contrariamente al noleggio-locazione, il noleggiante resta responsabile dell'esecuzione del trasporto (Scheuch, op. cit., pag. 23; Walter Müller, *Der Chartervertrag*, in *Innominatverträge*, Festgabe zum 60. Geburtstag von Walter R. Schlupe, Zurigo 1988, pag. 224; si veda sull'insieme della questione, Blumer-Nemitz, op. cit., pag. 63; Reber, op. cit., pag. 109). Per distinguere tra questi due tipi di contratto di noleggio è determinante stabilire chi conserva il controllo operativo dell'aereo e il diritto di dare ordini all'equipaggio, ossia chi si fa carico della responsabilità operativa del volo (Gimbel, op. cit., p. 78). b. Per quanto riguarda la qualifica giuridica di questi due tipi di noleggio occorre rilevare che la dottrina dominante è unanime nell'affermare che il contratto di noleggio-locazione è un contratto misto, contenente elementi della locazione (in relazione con l'aereo) e di fornitura di servizi (in relazione all'equipaggio; Scheuch, op. cit., pag. 21; Reber, op. cit., pag. 115). Trattandosi della qualifica giuridica del contratto di noleggio-trasporto le opinioni sono molto più divergenti (cfr. decisione del Tribunale federale del 22 gennaio 2001, in *Archivi di diritto fiscale svizzero* [Archivi] 71 564 segg. consid. 3d non pubblicato). Tuttavia, in accordo con la dottrina dominante, il Tribunale federale afferma che quando il contratto di noleggio concerne unicamente due parti, senza

la partecipazione diretta o indiretta di un terzo (noleggio per uso proprio) è dato di principio un contratto di trasporto (decisione del 27 febbraio 2001, in RDAF 2001, 2a parte, pag. 67, consid. 3e e riferimenti citati). Questa regola non è peraltro assoluta. L'esistenza di un contratto di noleggio piuttosto che di un contratto di trasporto deve in particolare essere ritenuta qualora risultasse essere in primo piano non tanto il trasporto da un luogo ad un altro, quanto piuttosto l'utilizzo del mezzo di trasporto. Questi contratti sono dei contratti di noleggio poiché non rappresentano né dei puri contratti di locazione, né dei puri contratti di trasporto, bensì dei contratti misti costituiti da elementi di locazione e di prestazione di servizi. Nella DTF 115 II 108 il Tribunale federale ha stabilito che la messa a disposizione di una nave per una campagna di sensibilizzazione configurava un contratto di noleggio, ritenuto che la messa a disposizione di una nave non deve necessariamente servire al trasporto da un luogo ad un altro, bensì può servire ad esempio anche all'esercizio della pesca, al compimento di spedizioni scientifiche o a una crociera di piacere. Parimenti, nel campo dell'aviazione, il noleggio di aerei può permettere di fare un reportage fotografico o di compiere dei voli di sorveglianza o dei lavori agricoli. Nondimeno in diritto civile, fatta eccezione per i casi di esecuzione di compiti professionali speciali, i contratti di noleggio per uso proprio nel

E. 6

campo aereo devono essere qualificati quali contratti di trasporto (decisione del 27 febbraio 2001, in RDAF 2001, 2a parte, pag. 67, consid. 3e e riferimenti ivi citati). La situazione è meno chiara per quanto riguarda il noleggio a favore di un terzo («Fremdcharter»), sia esso un noleggio-locazione o un noleggio-trasporto, dove vi sono tre parti contraenti.

Applicando per analogia la riflessione relativa al noleggio per uso proprio, si potrebbe ritenere che si è in presenza di un contratto di noleggio se il noleggiatore assume la responsabilità operativa dei voli o se i voli sono innanzitutto destinati all'espletamento di compiti professionali, mentre gli altri contratti di noleggio a favore di un terzo sono dei contratti di trasporto e devono essere trattati come tali. Un'interpretazione come questa, che si fonda unicamente su concetti di diritto privato, non può tuttavia essere applicata in materia di IVA. Secondo il Tribunale federale, che si è pronunciato a questo proposito in una recente decisione, occorre definire se la prestazione nei confronti del viaggiatore è effettuata dalla compagnia aerea medesima o da un'altra entità appartenente alla catena degli operatori. Devono essere infatti considerati i rapporti tra gli operatori coinvolti. Se si è in presenza di due operazioni IVA, la prima tra l'agenzia di viaggi e il viaggiatore e la seconda tra la compagnia aerea e l'agenzia di viaggi, quest'ultima operazione non configura una prestazione di trasporto. Da questo punto di vista (civile ed economico), e tenuto parimenti conto del carattere eccezionale dell'art. 15 cpv. 2 lett. g OIVA e della sua interpretazione non estensiva, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, le prestazioni di volo eseguite sulla base di contratti stipulati tra la compagnia aerea e l'agenzia di viaggi non rappresentano delle prestazioni di trasporto esenti da imposta (decisione del 22 gennaio 2001, in Archivi 71 570 seg., consid. 7); sono per contro di principio esonerate le prestazioni di volo eseguite sulla base dei contratti stipulati dall'agenzia di viaggi con i viaggiatori. 4.a. Nella fattispecie si evince dagli atti che la ricorrente mette a disposizione dei suoi clienti (ospedali e A) il suo aereo e il pilota, che è un dipendente della ricorrente, per loro uso. Gli ospedali e l'A utilizzano quest'aereo per eseguire voli-ambulanza e trasporti di malati. In questo rapporto a tre, la ricorrente mette a disposizione il suo aereo con pilota all'ospedale e all'A, i quali, nell'ambito di una seconda operazione, trasportano il paziente. La ricorrente non stipula un contratto direttamente con il

paziente, bensì con l'ospedale o l'A. Tra l'ospedale rispettivamente l'A e il paziente vi è invece un contratto che comprende, oltre alle prestazioni di cure mediche e il ricovero in ospedale, anche il trasporto. L'ospedale rispettivamente l'A stipulano quindi il contratto di trasporto direttamente con il paziente. b. Giusta la giurisprudenza summenzionata non si tratta unicamente di stabilire se la ricorrente esegue un trasporto, bensì più precisamente di determinare se la prestazione nei confronti del viaggiatore è fornita dalla ricorrente medesima o da un altro operatore coinvolto. Nel caso in esame il contratto di trasporto è stipulato direttamente dall'ospedale o da A con la persona trasportata. L'ospedale e A agiscono pertanto in modo analogo, tecnicamente parlando, ad un'agenzia di viaggi. L'AFC ha quindi considerato

E. 7

a giusto titolo che la ricorrente non forniva delle prestazioni di trasporto agli ospedali o a A, bensì metteva unicamente a disposizione un aereo, eseguendo, in altri termini, una fornitura. c. La ricorrente chiede che le prestazioni litigiose siano escluse da imposta in considerazione dell'art. 14 n. 6 OIVA che esclude «i trasporti di malati, feriti o invalidi in veicoli appositamente attrezzati». Alla luce delle considerazioni che precedono le operazioni in discussione non possono essere definite prestazioni di trasporto bensì forniture. L'art. 14 n. 6 OIVA non è pertanto applicabile. 5. (...) [19] Gli stampati concernenti la vecchia OIVA del 1994 sono in vendita presso l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale delle contribuzioni, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berna, o per fax 031 325 72 80.

E. 8

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 69.38 - Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 27 ottobre 2004 nella causa X SA [CRC 2002-111] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2005 Année Anno Band 69 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 944 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.