

Risposta n. 360/2023

OGGETTO: Aliquota IVA applicabile alle cessioni e ai noleggi di materiale rotabile.

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

QUESITO

Alfa S.p.A., soggetto operante nel settore ferroviario, ha manifestato alcune incertezze su quanto riportato nella risposta ad interpello n. 638 del 2021, fornita in relazione all'aliquota IVA applicabile a prestazioni aventi per oggetto la realizzazione di stazioni ferroviarie ed opere annesse.

In base a quanto previsto dalla Tabella A, Parte III, n. 127-*quinquies*), allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (di seguito anche "d.P.R. n. 633/1972" o "Decreto IVA"), l'aliquota agevolata del 10% trova applicazione in ordine alle "*linee di trasporto metropolitane, tramviarie e altre linee di trasporto ad impianto fisso*". L'articolo 5 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, in considerazione dell'analogia espressione contenuta nell'allora vigente n. 22) della Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. n. 633/1972, dispone che "*la disposizione relativa all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto afferente le linee di trasporto di cui al n. 22 della tabella A, parte seconda, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, deve intendersi riferita anche alle motrici,*

carrozze ed altro materiale rotabile". Sul punto, sono intervenuti diversi documenti di prassi del Ministero delle Finanze (cfr. Circolare n. 1/482594 del 2 gennaio 1988; Risoluzione n. 41452 del 28 luglio 1992; Risoluzione prot. 430876 del 28 luglio 1992) i quali hanno meglio specificato che "il richiamo operato nell'articolo 5, primo comma del D.L. n. 70/1988 al punto 22 della Tabella A è finalizzato a rendere applicabile alle cessioni delle carrozze, motrici ed altro materiale rotabile l'aliquota IVA del 4% e non anche quello di attribuire ai cennati beni la qualifica di aree di urbanizzazione, come si può invece affermarsi, per esplicita previsione legislativa, per le linee di trasporto ad impianto fisso, metropolitane e tramviarie. Il rinvio operato dal legislatore al punto 22 della Tab. A deve ritenersi, quindi, produttivo di effetti limitati alla determinazione della sola aliquota, come dimostra del resto il tenore letterale della disposizione che testualmente fa riferimento solo alla disposizione relativa all'aliquota IVA di cui al n. 22".

L'articolo 16, terzo comma, del d.P.R. n. 633/1972, in ultimo, prevede che *"per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria di noleggio e simili l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili"*.

In merito alla risposta ad interpello n. 638 del 2021, l'Istante si è soffermato sul passaggio in cui viene affermato che *"il numero 127-quinquies della tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA concede l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10% alla cessione, tra altre opere, anche delle linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso. Con la Circolare n. 86 del 29 dicembre 1986 è stato chiarito, come riportato nei numeri 22 e 39 della tabella A, parte II, approvata con D.M. 28/12/1985, che sono assoggettate ad aliquota agevolata non solo le operazioni aventi ad oggetto linee metropolitane e tranviarie ma anche le altre linee ad impianto fisso, naturalmente relative al trasporto di persone, senza che*

assumano rilievo le caratteristiche e le finalità cui gli impianti sono destinati. Inoltre, l'aliquota agevolata è applicabile anche alla cessione degli elementi che costituiscono gli stessi impianti. Con il citato documento di prassi, è stata altresì riconosciuta l'applicazione dell'aliquota agevolata anche alla cessione dei beni forniti per la costruzione delle linee metropolitane e tranviarie e di quelle ad impianto fisso, come ad esempio gli impianti elettrici, con esclusione delle materie prime e semilavorate. Sempre in base al citato documento, le operazioni aventi ad oggetto le motrici, le carrozze metropolitane e tranviarie,... sono da assoggettare, invece, all'aliquota ordinaria".

A parere dell'Istante, l'ultimo periodo del passaggio sopra riportato, se non interpretato come di seguito meglio specificato, risulta essere non coerente con il quadro normativo sopra riportato e, pertanto, suscettibile di determinare dubbi in merito alla corretta aliquota IVA da applicare in caso di cessione e noleggio di motrici, carrozze e materiale rotabile ad altre imprese ferroviarie.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che la corretta aliquota IVA da applicare in sede di emissione della fattura in qualità di cedente di materiale rotabile sia il 10% in ragione di quanto previsto dal n. 127-*quinquies*) della Tabella A, Parte III allegata al d.P.R. n. 633/1972. Difatti, l'interpretazione autentica fornita dall'articolo 5 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70 all'allora n. 22) della Tabella A, Parte II allegata al D.P.R. n. 633/1972 in merito al concetto di "linee di trasporto metropolitane, tramviarie e altre linee di trasporto ad impianto fisso", si ritiene potersi validamente riferire anche al medesimo concetto contenuto oggi nel richiamato n. 127- *quinquies*).

Segnatamente secondo l'interpretazione autentica fornita dall'articolo 5 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, al citato n. 22) della Tabella A, Parte II allegata al d.P.R. n. 633/1972, l'aliquota IVA relativa alle "*linee di trasporto metropolitane tramviarie ed*

altre linee di trasporto ad impianto fisso deve ritenersi applicabile anche alle motrici, carrozze ed altro materiale rotabile".

L'interpretazione autentica di cui all'articolo 5 del D.L. n. 70/1988 al n. 22) della Tabella A, Parte II allegata al d.P.R. n. 633/1972 è stata confermata dalla Circolare n. 1/482594 del Ministero delle Finanze del 2 gennaio 1988, dalla Risoluzione n. 41452 del 28 luglio 1992, e dalla Risoluzione prot. 430876 del 28 luglio 1992 del medesimo Ministero. In quest'ultima si legge, in particolare, che *"il richiamo operato nell'articolo 5, primo comma del D.L. n. 70/1988 al punto 22 della Tabella A è finalizzato a rendere applicabile alle cessioni delle carrozze, motrici ed altro materiale rotabile l'aliquota IVA del 4% e non anche quello di attribuire ai cennati beni la qualifica di aree di urbanizzazione, come si può invece affermarsi, per esplicita previsione legislativa, per le linee di trasporto ad impianto fisso, metropolitane e tramviarie. Il rinvio operato dal legislatore al punto 22 della Tab. A deve ritenersi, quindi, produttivo di effetti limitati alla determinazione della sola aliquota, come dimostra del resto il tenore letterale della disposizione che testualmente fa riferimento solo "alla disposizione relativa all'aliquota IVA di cui al n. 22".*

L'Istante segnala inoltre che il menzionato numero 22) della Tabella A, Parte II allegata al d.P.R. n. 633/1972 è stato sì soppresso dall'articolo 36, comma 2, del D.L. n. 331 del 1993, ma, in realtà, il suo contenuto è stato pedissequamente trasfuso nel numero 127-*quinquies*) della Parte III di tale Tabella. Non può pertanto essere messo in dubbio il fatto che oggi il richiamo al numero 22) in parola, contenuto nel citato articolo 5, primo comma, del D.L. n. 70 /1988, debba intendersi riferito al n. 127-*quinquies*) più volte citato.

A seguito di tale traslazione, peraltro, la Circolare n. 1/E - IV - 8 - 480 del 2 marzo 1994 avrebbe confermato che, per effetto delle integrazioni apportate alla Tabella A, parte III allegata al d.P.R. n. 633/1972 dall'articolo 36, comma 3, lett. c), del D.L. n. 331/1993, mediante l'introduzione del punto 127 - *quinquies* nella Tabella

A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972, la stessa aliquota IVA prevista per le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria deve applicarsi anche alle cessioni relative alle motrici, carrozze e al materiale rotabile, in osservanza dell'articolo 5 comma 1 del D.L. 14 marzo 1988, n.70, convertito nella L. 13 maggio 1988, n. 154.

In conclusione, dunque, l'Istante è dell'avviso che la lettura sistematica e coordinata delle norme sopra esaminate non possa che portare a ritenere che le cessioni di materiale rotabile ad altre imprese ferroviarie siano da assoggettare all'aliquota IVA del 10%. Aliquota, peraltro, applicabile anche ai noleggi dei medesimi beni in virtù di quanto previsto dall'articolo 16, terzo comma, d.P.R. n. 633/1972, il quale prevede che *"per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria di noleggio e simili l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili"*.

In sintesi, l'Istante reputa dunque che sia corretta l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata (10%), alle operazioni di:

- i.* cessioni di materiale rotabile;
- ii.* acquisto di materiale rotabile già idoneo all'uso;
- iii.* acquisto di materiale rotabile a seguito di contratto d'appalto;
- iv.* noleggi e locazione finanziaria (c.d. leasing) di materiale rotabile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione al quesito formulato dall'Interpellante è opportuno evidenziare quanto segue.

L'articolo 5 del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, modificato dalla legge di conversione n. 53 del 28 febbraio 1983, ha previsto che, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, le linee di trasporto a impianto fisso, metropolitane e tranviarie sono considerate opere di urbanizzazione primaria.

Tale disposizione, è stata poi recepita all'interno del Decreto IVA, ai numeri 22 e 39 della Tabella A, parte seconda, approvata con D.M. 28.2.1985.

Con la Circolare n. 86 del 29 dicembre 1986 è stato chiarito che, come riportato nei citati numeri 22 e 39 della tabella A, parte II, sono assoggettate ad aliquota agevolata non solo le operazioni aventi ad oggetto linee metropolitane e tranviarie ma anche le altre linee ad impianto fisso, naturalmente relative al trasporto di persone, senza che assumano rilievo le caratteristiche e le finalità cui gli impianti sono destinati. Inoltre, l'aliquota agevolata è applicabile anche alla cessione degli elementi che costituiscono gli stessi impianti.

Con il citato documento di prassi, è stata altresì riconosciuta l'applicazione dell'aliquota agevolata alla cessione dei beni forniti per la costruzione delle linee metropolitane e tranviarie e di quelle ad impianto fisso, come ad esempio gli impianti elettrici, con esclusione delle materie prime e semilavorate.

Sempre in base al citato documento, le operazioni aventi ad oggetto le "*motrici, le carrozze metropolitane e tranviarie*", i corrispettivi relativi alla autonoma realizzazione di stazioni a monte ed a valle di impianti già esistenti, i corrispettivi relativi alle prestazioni di manutenzione ordinaria e straordinaria degli stessi impianti e quelli afferenti la progettazione "*sono da assoggettare, invece, all'aliquota ordinaria*". Successivamente il decreto-legge del 29 dicembre 1987 n. 533, all'articolo 12, comma 5, con norma di carattere interpretativo ha previsto che l'applicazione dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto afferente le linee di trasporto di cui al n. 22 della tabella A, parte seconda, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, deve intendersi riferita anche alle "*motrici, carrozze ed altro materiale rotabile*".

La disposizione contenuta al suddetto comma 5 è poi confluita nell'articolo 5, primo comma, del decreto-legge n. 70 del 14 marzo 1988, convertito dalla legge n. 154 del 1988.

Il menzionato numero 22) della Tabella A, Parte II allegata al D.P.R. n. 633/1972 è stato poi soppresso dall'articolo 36, comma 2, del D.L. n. 331/1993. Il suo contenuto è stato, tuttavia, pedissequamente trasfuso nel numero 127^{quinqies}) della Parte III di tale Tabella, il quale prevede, appunto, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10% alla cessione, tra le altre opere, delle "*linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso*".

Con la Risoluzione del 28 luglio 1992 n. 41452 è stato chiarito, per quanto di interesse ai fini del quesito in esame, che "*...una sistematica e coordinata interpretazione delle riportate disposizioni induce a ritenere che il richiamo operato nell'articolo 5, primo comma del D.L. n. 70/1988 al punto 22 della Tabella A è finalizzato a rendere applicabile alle cessioni delle carrozze, motrici ed altro materiale rotabile l'aliquota IVA agevolativa del 4% e non anche quello di attribuire ai cennati beni la qualificazione di opere di urbanizzazione, come può invece affermarsi, per esplicita previsione legislativa, per le linee di trasporto ad impianto fisso, metropolitane e tramviarie.*

Il rinvio operato dal legislatore al punto 22 della Tab. A deve ritenersi quindi produttivo di effetti limitati alla determinazione della sola aliquota, come dimostra del resto il tenore letterale della disposizione che testualmente fa riferimento solo alla disposizione relativa all'aliquota IVA ... di cui al n. 22>" Tutto quanto sin qui premesso e rilevato, si deve ritenere che l'interpretazione autentica fornita con la disposizione di cui al citato articolo 5, primo comma, del decreto legge n. 70 del 1988 (mai abrogata), anche se riferita al soppresso n. 22 della tabella A, parte II, Tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sia pienamente applicabile, in quanto sostanzialmente riferita al numero 127-^{quinqies}) della Parte III di tale Tabella e che continuino pertanto a trovare applicazione anche le indicazioni fornite

con le Risoluzioni Min. Finanze n. 41452 e n. 430876 del 28 luglio 1992.

Ne deriva che in base al combinato disposto di cui all'articolo 5, primo comma, del decreto legge n. 70 del 1988 e dei numeri 127-*quinquies* e 127-*septies* della tabella A, parte III allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alle "*cessioni di motrici, carrozze ed altro materiale rotabile*", risulta tutt'ora applicabile l'aliquota IVA agevolata nella misura del 10%.

Su tale specifico punto la Risposta n. 638/2021 deve, pertanto, ritenersi superata.

Analogo trattamento va infine riservato anche alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 16, comma 3, del Decreto IVA aventi ad oggetto i medesimi beni.

Ai sensi della disposizione appena richiamata, infatti, l'imposta si applica con la stessa aliquota del 10% prevista per la cessione dei beni anche alle "*prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili*" nonché a "*quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria di noleggio e simili*", aventi ad oggetto i medesimi beni.

Si ribadisce, infine, quanto inoltre affermato dalle citate Risoluzioni n. 41452 e n. 430876, ovvero che "*...le cessioni di beni finiti utilizzati per la costruzione di motrici, carrozze ed altro materiale rotabile per linee di trasporto metropolitane, tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso sono soggette all'IVA con l'aliquota loro propria.*

La medesima disciplina si rende conseguentemente applicabile anche agli acquisti di detti beni utilizzati per lavori di riparazione o recupero degli impianti in argomento".

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti rappresentati nell'Istanza che in questa sede si assumono acriticamente nel presupposto della loro veridicità, completezza e correttezza e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito espressa richiesta da parte della Società.

**IL DIRETTORE CENTRALE, CAPO DIVISIONE
AGGIUNTO**

(firmato digitalmente)