

IVA

Regole Iva per le opere rese in ambito portuale

di **Marco Bargagli**



A livello normativo i criteri di **tassazione previsti** per **talune tipologie di servizi** sono contenuti nell'[articolo 9 D.P.R. 633/1972](#), il quale, tra le altre tipologie indicate dal legislatore, prevede che costituiscono **servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili ai fini Iva** anche i **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**, nonché quelli resi dagli **agenti marittimi raccomandatari**.

Con particolare riferimento a **tale tipologia di servizi**, già in passato sono state diramate dalla **prassi amministrativa** specifiche indicazioni ([risoluzione AdE 118/E/2008](#)), ponendo in evidenza che i **servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine** godono del particolare **regime di non imponibilità ai fini Iva**.

Tuttavia, dette prestazioni di servizi devono **riflettere direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti**, intendendosi compresi anche quelli di **rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti**, pur se tali opere vengono **dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente** ([articolo 3, comma 13, D.L. 90/1990](#)).

Inoltre, sempre per **espressa disposizione normativa** ([articolo 1, comma 992, L. 296/2006](#)) *“la realizzazione in porti già esistenti di opere previste nel piano regolatore portuale e nelle relative varianti ovvero qualificate come adeguamenti tecnico-funzionali sono da intendersi quali attività di ampliamento, ammodernamento e riqualificazione degli stessi”*.

Sotto tale ultimo profilo, dai chiarimenti forniti da parte dell'Agenzia delle entrate e sulla base del **contesto normativo di riferimento**, si può affermare che:

- i servizi in esame devono avere le caratteristiche di **complessi interventi strutturali da**

realizzare su impianti già esistenti, aventi come fine immediato il loro **funzionamento e la loro manutenzione ovvero il loro ammodernamento, ampliamento** (cfr. *ex multis*, risoluzione 505309/1987);

- sono **escluse dal regime di non imponibilità** previsto dall'[articolo 9, comma 1, n. 6\), P.R. 633/1972](#) le **mere forniture di beni e servizi** (cfr. **risoluzione 247/2002**), le quali non realizzano **interventi di carattere strutturale** cui invece fa esplicito riferimento la norma fiscale.

La **tematica in esame** è stata oggetto di un **ulteriore intervento** da parte dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale piccole e medie imprese, con la recente **risposta all'interpello n. 501**, pubblicata ieri **27 ottobre 2020**, che riguarda **proprio il regime di non imponibilità previsto per i servizi effettuati nelle aree portuali**.

Il contribuente istante (la società consortile Alfa) ha costituito, con il Consorzio Beta:

- **un'associazione temporanea di imprese (Ati)**, che ha sottoscritto un contratto di appalto con un'autorità portuale che prevede la **realizzazione delle opere previste nella progettazione esecutiva dei lavori all'interno di un porto commerciale**;
- una **società consortile a responsabilità limitata**, che si identifica con il soggetto istante, a cui è demandata **l'esecuzione unitaria delle opere oggetto del nominato contratto di appalto**.

Nell'ambito della **descritta filiera commerciale**, alle **prestazioni di servizio rese, nell'ambito del contratto di appalto**, dalla capogruppo dell'Ati (Consorzio), nei confronti del soggetto committente (Autorità portuale), sarà applicato il regime di **non imponibilità ai fini Iva ex articolo 9, comma 1, n. 6), D.P.R. 633/1972**.

Preso atto delle **modalità di esecuzione dei servizi**, l'Agenzia delle entrate ha dapprima richiamato la **normativa sostanziale di riferimento** contenuta nel decreto Iva, la quale **riconosce la non imponibilità Iva** ai servizi prestati, tra l'altro, nei porti, alla **duplice condizione** che le operazioni *de qua* siano svolte **nell'ambito portuale** e che **riflettano direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti**, ovvero il **movimento di beni o mezzi di trasporto**.

In buona sostanza, deve trattarsi, da un lato, di **servizi squisitamente tecnici** atti a **garantire la funzionalità degli impianti** e, dall'altro lato, di **servizi indispensabili per il rapido spostamento delle merci o dei mezzi di trasporto**.

Il legislatore, sulla **base di un preciso intervento normativo**, attuando **un'interpretazione autentica**, ha chiarito che «*Tra i servizi prestati nei porti, ...riflettenti direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, di cui all'articolo 9, n. 6), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si intendono compresi anche quelli di rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e riqualificazione degli impianti già esistenti, pur se tali opere vengono dislocate,*

all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente(...)» ([articolo 3, comma 13, D.L. 90/1990](#)).

Successivamente, tenuto conto che la fattispecie oggetto di interpello concerne il **trattamento fiscale** previsto per i **servizi atti a garantire la funzionalità degli impianti portuali**, giova ricordare che in base all'[articolo 1, comma 992, della Legge Finanziaria per il 2007 \(L. 296/2006\)](#), ai sensi e per gli effetti del citato [articolo 3, comma 13, D.L. 90/1990](#), *«la realizzazione in porti già esistenti di opere previste nel piano regolatore portuale e nelle relative varianti ovvero qualificate come adeguamenti tecnico-funzionali sono da intendersi quali attività di ampliamento, ammodernamento e riqualificazione degli stessi»*.

Quindi, sulla base del **quadro normativo di riferimento e dei correlati chiarimenti di prassi**, il regime di non imponibilità Iva è limitato ai soli servizi prestati nei porti, intesi come *«complessi interventi strutturali da realizzare su impianti già esistenti e aventi come fine immediato, il loro funzionamento e manutenzione oppure il loro ammodernamento, ampliamento e riqualificazione»* con la conseguenza che, come chiarito dai documenti di prassi, è ammissibile l'applicazione del regime di non imponibilità soltanto laddove venga provata la **stretta correlazione e riconducibilità delle operazioni in argomento** a un **unico complesso intervento**, ancorché rese da soggetti diversi.

Ciò posto, sulla base di quanto evidenziato nella citata [risposta all'interpello n. 501/2020](#):

- il contribuente istante nulla ha specificato circa le eventuali fasi relative ai rapporti con i soggetti fornitori che, a vario titolo, **realizzano gli interventi**;
- il chiarimento si esprime, pertanto, unicamente **sull'applicazione del regime di non imponibilità Iva** ex [articolo 9, comma 1, n. 6\), D.P.R. 633/1972](#) il cui aspetto rilevante, a parere dell'Agenzia delle entrate, è quello oggettivo, ovvero la **riconducibilità delle prestazioni tra quelle previste dalla norma citata e non il numero di passaggi che possono intercorrere tra i vari soggetti interessati**.

In conclusione, se le **prestazioni disciplinate dai vari contratti stipulati tra i diversi soggetti coinvolti nell'intervento rientrano** tra quelle di cui al citato [articolo 9, comma 1, numero 6\), D.P.R. 633/1972](#), l'Agenzia delle entrate **ritiene applicabile la non imponibilità Iva** prevista dalla norma anche **alle prestazioni rese dai subappaltatori alla Società**.