

Risposta n. 379/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Non imponibilità dei servizi prestati nei porti di cui all'articolo 9, n. 6), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Nautica da diporto.

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

QUESITO

Il Comune istante fa presente che, nel realizzare (negli anni dal 2014 al 2016) opere di ampliamento e di manutenzione all'interno del porto esistente, e tra queste anche la realizzazione di alcuni pontili destinati al diportismo nautico, interventi previsti nel piano regolatore del porto vigente, ha beneficiato della non imponibilità Iva di cui all'articolo 9, primo comma, numero 6), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sulle fatture delle ditte appaltatrici per tali lavori.

Per le prestazioni effettuate dai progettisti delle opere in passato, invece, non si è ritenuto di estendere la non imponibilità Iva sulle relative parcelle.

Tuttavia, l'istante rileva che sul punto, è maturato l'orientamento da parte della Corte di Cassazione, Sezione V (cfr. Sentenze n. 5798 del 2001 e n. 13810 del 2003), che ha stabilito che debba applicarsi anche ai servizi di progettazione il medesimo regime di non imponibilità Iva previsto per le relative opere progettate di ampliamento

ed ammodernamento degli impianti portuali.

Ciò premesso, l'istante chiede se possano realizzarsi in regime di non imponibilità, ai sensi del richiamato articolo 9, primo comma, numero 6), del d.P.R. n. 633 del 1972, i seguenti lavori e servizi, regolarmente previsti nel piano regolatore del porto vigente, e che attengono al funzionamento e alla manutenzione degli impianti portuali, ovvero all'attività di movimentazione di beni e persone, nonché all'assistenza ai mezzi di trasporto, ordinariamente svolte nello stesso porto, che vengono ordinariamente svolti nell'ambito del porto di XXX esistente:

1) realizzazione di lavori di ampliamento e manutenzione, compresa l'installazione di pontili destinati al diportismo nautico, che saranno commissionati dal Comune con regolare appalto;

2) progettazione dei lavori di cui al punto 1) che saranno commissionate dal Comune;

3) realizzazione di lavori di manutenzione delle infrastrutture portuali che saranno commissionati dal Comune con regolare appalto;

4) servizi di ormeggio commissionati dal Comune a ditta esterna con regolare appalto ed effettuati nei confronti dei titolari di imbarcazioni da diporto, assegnatari di posto barca presso i pontili destinati al diportismo nautico gestiti dal Comune nell'ambito del bacino portuale;

5) prezzo riscosso, da parte del Comune, dai titolari di imbarcazioni da diporto per l'assegnazione del posto barca presso i pontili gestiti dallo stesso Comune.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi degli articoli 8, 8-bis e 9 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono non imponibili Iva le operazioni riguardanti:

- le cessioni all'esportazione (articolo 8);
- le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (articolo 8-bis);
- i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (articolo 9).

Il suddetto regime di non imponibilità è stato adottato in recepimento delle previsioni contenute nei capi da 7 a 10 della Direttiva n. 2006/112/CE, riferite alle operazioni connesse alle esportazioni e al carattere internazionale dei traffici di beni e dei trasporti, nell'ambito dei quali si inserisce la particolare disciplina riservata alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi relative al settore navale e aeronautico, ambiti che, per loro natura, rivestono un carattere transnazionale.

In attuazione di tale disciplina, l'articolo 9, primo comma, n. 6) del predetto Decreto prevede il trattamento di non imponibilità ad Iva per i *«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»*.

Tale norma è stata interpretata dall'articolo 3, comma 13, del decreto legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, secondo cui nell'agevolazione sono da comprendere anche i servizi relativi al *«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; si intendono compresi, altresì, purché resi nell'ambito dei luoghi*

come sopra qualificati, i servizi relativi al movimento di persone e di assistenza ai mezzi di trasporto e quelli di cui al numero 5) dello stesso articolo, prescindendo dalla definitiva destinazione doganale dei beni».

Successivamente, sulla materia è intervenuta anche la norma interpretativa di cui all'articolo 1, comma 992, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria

2007), secondo cui *«ai sensi e per gli effetti dell'articolo 3, comma 13, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, 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».

Al riguardo, la circolare n. 41/E del 21 aprile 2008 chiarisce che la norma introdotta dalla legge finanziaria 2007 precisa ulteriormente la portata della disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 13 del d.l. n. 90 del 1990, riconoscendo il regime di non imponibilità ai fini Iva anche alle prestazioni relative ad opere realizzate *ex novo* nelle preesistenti aree portuali e relative adiacenze, a condizione che siano previste nel piano regolatore portuale e nelle eventuali varianti e che siano qualificate come opere di adeguamento tecnico-funzionale della struttura portuale esistente.

Dal riportato quadro normativo emerge, dunque, che ai fini della non imponibilità è richiesto, da un lato, che le prestazioni di servizi siano rese in un determinato luogo (porto, aeroporto ecc.) e, dall'altro, che le stesse siano direttamente riferibili al funzionamento e alla manutenzione degli impianti ovvero all'attività di movimentazione di beni o di persone, nonché di assistenza ai mezzi di trasporto, che viene ordinariamente svolta nel luogo stesso (cfr. risoluzioni n. 176/E del 23 novembre 2000, e n. 253/E del 14 settembre 2007).

La risoluzione n. 118/E del 31 marzo 2008 ha ulteriormente chiarito che, considerato il tenore delle norme in esame che fa riferimento alle prestazioni immediatamente riferibili alla manutenzione portuale, il trattamento di non imponibilità Iva può essere applicato alle predette prestazioni di servizi solo quando le stesse siano rese dai soggetti che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale. Tali prestazioni possono, quindi, essere rese:

- dall'appaltatore principale a favore del committente di tali opere;

- dal subappaltatore all'appaltante dei lavori di manutenzione portuale;
- per analogia con i casi precedenti, da coloro che effettuano una prestazione di manutenzione portuale ad un committente sulla base di un contratto di risultato, anche se non riconducibile immediatamente alle figure tipiche dell'appalto e del subappalto (ad esempio, prestazioni realizzate dai consorziati a favore della società consortile, aggiudicataria dei lavori di appalto).

Il trattamento di non imponibilità, quindi, si applica esclusivamente alle prestazioni di servizi rispondenti a requisiti posti dall'articolo 9, primo comma, n. 6) del d.P.R. n. 633 del 1972, e non anche alle cessioni di beni (cfr. risoluzione 23 luglio 2002, n.247/E).

Assume, di conseguenza, rilevanza il concetto di "*area portuale*", da cui restano esclusi i c.d. "*porti turistici*", dedicati all'attività da diporto, atteso che la nozione fiscale di porto richiama «*il complesso di opere ed attrezzature funzionalmente destinate a consentire gli scambi commerciali e le attività a questi strumentali, quali ad esempio il movimento dei mezzi di trasporto*» (cfr. circolare n. 66/E del 23 novembre 1988).

In particolare, con la citata circolare n. 66/E del 1988 è stato precisato che, per quanto riguarda il caso dei cosiddetti porti turistici, non può richiamarsi la disciplina agevolativa dell'articolo 9, punto 6), dal momento che il luogo in cui vengono rese le prestazioni di cui trattasi non può ricomprendersi nel concetto di "porto", quale deve ritenersi assunto nella norma *de qua*.

Ed invero, gli impianti marittimi realizzati per l'uso di aree demaniali, pur se definiti "porti turistico-pescherecci" e classificati nella categoria residuale dei porti di quarta classe, presentano in concreto, per il modo in cui vengono utilizzati, i caratteri propri dei cosiddetti "marina" (veri e propri parcheggi nautici).

Trattasi, in particolare, di impianti destinati prevalentemente all'ormeggio di imbarcazioni da diporto e quasi esclusivamente ad utenti che hanno l'esclusiva del posto fisso; solo la parte residua dell'approdo è riservata all'uso pubblico, cioè agli

utenti in transito, ma per una durata non superiore alle 48 ore, prorogabili, in presenza di comprovate esigenze o in situazioni di forza maggiore, ad un massimo di 96 ore.

Di fatto, detti impianti non risultano aperti all'uso della generalità, secondo i principi che governano, in particolare, l'uso cosiddetto comune dei beni demaniali, bensì ad uso eccezionale riservato ad un limitato numero di utenti (con la sola eccezione della parte destinata a fungere da "porto pubblico"); inoltre gli stessi impianti, essendo allestiti per offrire ormeggio e ricovero ad imbarcazioni, non possono essere utilizzati per attività commerciali, in ragione delle loro caratteristiche di costruzione e del tipo di imbarcazione (da diporto) che in netta prevalenza vi sono ospitate per durevoli periodi di ormeggio.

Le suaccennate peculiarità consentono di escludere i "marina" dalla nozione di "porto", nell'accezione, beninteso, che tale termine assume nella disposizione fiscale, e cioè il complesso di opere ed attrezzature funzionalmente destinate a consentire gli scambi commerciali e le attività a questi strumentali, quali ad esempio il movimento dei mezzi di trasporto.

La norma in esame, in buona sostanza, accorda l'agevolazione della non imponibilità ai servizi prestati nei porti, in quanto luoghi in cui si svolgono attività commerciali internazionali.

Conseguentemente le prestazioni di servizi rese nei predetti impianti marittimi, ivi compreso, in particolare, quelli aventi ad oggetto i "*contratti preliminari di ormeggio*", le locazioni, o la concessione del posto barca non rientrano nella non imponibilità di cui al richiamato art. 9, punto 6), per cui i relativi corrispettivi vanno assoggettati all'imposta nella misura ordinaria.

Nella risoluzione n. 82/E del 2002 è stato confermato che nella nozione di porto di cui all'art. 9, comma 1, n. 6, non possono essere ricompresi i porti e gli approdi turistici.

I porti turistici, classificati nella categoria residuale dei porti di quarta classe ai sensi del R.D. 2 aprile 1885 n. 3095, presentano, invece, per il modo in cui vengono

utilizzati i caratteri di veri e propri parcheggi nautici (c.d. "*marina*") e, pertanto, come già chiarito dalla circolare ministeriale n. 66/E del 1988, non rientrano nella nozione di "porto" "*nell'accezione che tale termine assume nella disposizione fiscale*" in esame e cioè come "*il complesso di opere ed attrezzature destinate a consentire gli scambi commerciali e le attività a questi strumentali*".

Anche nella risoluzione n. 322/E del 29 luglio 2008 è stato confermato che la non imponibilità ad Iva di cui trattasi va correlata alla circostanza che il porto, all'interno del quale viene effettuata la prestazione, rientri nel novero dei porti in cui si svolgono attività commerciali internazionali e, quindi, che lo stesso funzioni non come porto turistico.

Si osserva, al riguardo, che, a norma dell'articolo 4, comma 3, della legge 28 gennaio 1994, n. 84: "*3. I porti, o le specifiche aree portuali di cui alla categoria II, classi I, II e III, hanno le seguenti funzioni:*

- a) commerciale e logistica;*
- b) industriale e petrolifera;*
- c) di servizio passeggeri, ivi compresi i crocieristi;*
- d) peschereccia;*
- e) turistica e da diporto*".

L'articolo 2, comma 1, del d.P.R. 2 dicembre 1997, n. 509, poi, dispone che: "*Sono strutture dedicate alla nautica da diporto: a) il "porto turistico", ovvero il complesso di strutture amovibili ed inamovibili realizzate con opere a terra e a mare allo scopo di servire unicamente o precipuamente la nautica da diporto ed il diportista nautico, anche mediante l'apprestamento di servizi complementari*".

Per le suesposte considerazioni, quindi, si ritiene che anche le prestazioni di servizio oggetto di quesito, relative alla nautica da diporto, non possano beneficiare del regime di non imponibilità previsto dal citato articolo 9, n. 6), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati,

assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)