

Risposta n. 467/2021

OGGETTO: IVA - Trattamento applicabile alle operazioni effettuate nei porti e aeroporti (articolo 9, comma 1, n. 6, del d.P.R. n. 633 del 1972).

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

QUESITO

Il Ministero istante, tramite la Direzione dei lavori e del demanio (di seguito Ministero) ha rappresentato che, nell'adempiere alla propria missione istituzionale, si occupa dell'espletamento delle procedure tecniche/amministrative volte all'appalto dei lavori e dei servizi di architettura e ingegneria finalizzati alla gestione del demanio ...e del patrimonio infrastrutturale assegnatole in uso.

Alcuni tipi di lavori, da realizzare nei porti e aeroporti militari, vengono affidati in appalto ed eseguiti fiscalmente, agli effetti dell'IVA, in regime di non imponibilità, ai sensi dell'"articolo 9, comma 1, numero 6), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

L'istante, ha fatto, altresì, presente che oltre ad appaltare i lavori e i servizi di propria competenza, seguendo la disciplina prevista per i settori ordinari dal decreto legislativo ..., può svolgere le proprie funzioni in deroga agli ordinari sistemi di appalto, utilizzando i reparti del ..., anche con l'ausilio del personale di ..., in

ottemperanza alla normativa di riferimento di cui all'articolo ... del suddetto d.lgs. n. ... e all'articolo ..., del decreto del Presidente della Repubblica

Da quanto precisato dallo stesso Ministero, ciò avviene in determinate circostanze, in particolare quando è necessario realizzare i lavori interferenti con l'attività operativa di enti e reparti della ..., attività che non può essere interrotta e che deve continuare a essere svolta anche nel corso dell'esecuzione delle opere.

Gli interventi che vengono eseguiti mediante i reparti del ... rappresentano dei lavori in economia che vengono effettuati da apposite unità che vi provvedono operando in amministrazione diretta e/o facendo ricorso ai cottimi, qualora quest'ultimi siano previsti nei progetti approvati a monte dell'autorizzazione all'esecuzione degli stessi.

I suddetti lavori vengono eseguiti sotto la responsabilità unicamente con il responsabile del procedimento che, normalmente, coincide con il ... di uno dei reparti del ... o di una delle Direzioni del ... che si avvale del personale militare e civile in organico presso il medesimo Reparto e/o Direzione; è possibile impiegare personale occasionale la cui assunzione è sempre riferita allo specifico lavoro da eseguire. I materiali necessari per l'esecuzione dei lavori sono prelevati dai magazzini del Ministero o acquistati sul mercato con le procedure concorsuali previste dalle disposizioni vigenti.

Il Ministero ha rappresentato che tutte le acquisizioni poste in essere di materiali, di cottimi e servizi vari, oltre che l'eventuale noleggio dei macchinari necessari per la relativa posa in opera, vengono destinati ai lavori da eseguire e funzionali alla realizzazione dei medesimi.

Al riguardo, l'istante ha chiesto chiarimenti in merito al regime IVA applicabile alle predette operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei propri confronti da parte di fornitori, cottimisti e prestatori di servizi e, in particolare, se le stesse possano rientrare nella disposizione di cui al richiamato articolo 9, comma 1, numero 6) del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, al fine di rendere inequivocabile e immediata la riconducibilità e la diretta correlazione ai lavori dalla stessa effettuati, previsti dal citato articolo 9, di tutte le operazioni svolte dai fornitori di materiali vari, dai cottimisti per opere di supporto, dai prestatori di servizi necessari e dai noleggiatori di macchinari finalizzati alla realizzazione delle opere di che trattasi, ritiene che sia indispensabile collegare in maniera adeguata i singoli contratti da porre in essere, inserendo negli stessi, e nelle relative fatture, un esplicito riferimento ai lavori che verranno svolti. A parere del Ministero un trattamento fiscale difforme e, quindi, non rientrante nel citato articolo 9 del d.P.R. n. 633 del 1972, per i lavori eseguiti in proprio dall'Amministrazione rispetto a quelli svolti mediante appalti pubblici con operatori economici esterni darebbe luogo a una gestione non coerente di situazioni analoghe e comporterebbe un non efficiente utilizzo di risorse finanziarie destinate all'interesse pubblico.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 9, comma 1, numero 6), del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede, tra l'altro, la non imponibilità agli effetti dell'IVA per *"i servizi prestati nei porti, 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, (...)"*.

Detta disposizione è stata rivista e interpretata, in via autentica, sia dall'articolo 3, comma 13, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, il quale ha disposto che *"tra i servizi prestati nei porti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine 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, purché tali opere vengono dislocate, all'interno dei predetti luoghi, in sede diversa dalla precedente" e sia dall'articolo 1, comma 992, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria per il 2007) che ha stabilito, *"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."*

Dal descritto impianto normativo e dai successivi documenti di prassi (cfr. risoluzioni n. 118/E e n. 226/E rispettivamente del 31 marzo e 5 giugno 2008), emerge che il legislatore ha inteso circoscrivere il regime di non imponibilità IVA ad alcune tipologie di prestazioni di servizi che si presentano come complessi interventi strutturali da realizzarsi su impianti già esistenti e aventi quale fine immediato il loro funzionamento, la loro manutenzione, ovvero ampliamento, ammodernamento e riqualificazione degli stessi.

Pertanto, il trattamento di non imponibilità IVA alle predette prestazioni di servizio si rende applicabile nella misura in cui le stesse siano realizzate dai soggetti che realizzano l'intervento nel suo complesso e quindi devono essere rese: dall'appaltatore principale nei confronti del committente delle predette opere; dal subappaltatore all'appaltante e, per analogia, da coloro che effettuano le medesime prestazioni ad un committente sulla base di un "contratto di risultato", anche se non riconducibile alle figure tipiche dell'appalto e del subappalto (cfr. risoluzione n. 118/E del 2008).

Ciò premesso, relativamente al caso prospettato, merita rilievo la circostanza che il Ministero istante non stipula alcun tipo di contratto, sia esso di appalto, subappalto o di risultato, con un determinato committente ma è lo stesso Ministero a realizzare in economia gli interventi descritti dalla norma richiamata.

Nella realizzazione dei suddetti interventi l'istante provvede ad effettuare

acquisti di beni e servizi (materiali, cottimi e servizi vari oltre gli eventuali noleggi a caldo o a freddo dei macchinari necessari per la relativa posa in opera) destinati e funzionali alla realizzazione degli stessi.

Per le suesposte motivazioni, diversamente da quanto sostenuto dal Ministero istante, non si ritiene che le descritte operazioni di cessioni di beni e/o di prestazioni di servizi possano rientrare nel campo di applicazione del citato art. 9 comma 1, numero 6), del d.P.R. n. 633 che, si ribadisce, si riferisce ai quelle prestazioni di servizi rese, tra l'altro, in porti e aeroporti e che devono essere inerenti direttamente al funzionamento e alla manutenzione degli impianti, che in sostanza implicano interventi strutturali su impianti già esistenti.

In altri termini, le mere acquisizioni di beni e servizi, a prescindere dalla veste assunta dal soggetto che realizza gli interventi (e quindi anche se effettuate da soggetti nella loro veste di appaltatori o subappaltatori ed altro), devono assoggettarsi alla loro aliquota propria, anche se detti beni e servizi sono funzionali e strumentali all'espletamento delle prestazioni di servizi che, invece, rientrano nel campo di applicazione del citato art.9.

Tale soluzione interpretativa trova riscontro nella risoluzione n. 118/E, in cui è stato precisato che sono escluse dall'ambito applicativo del citato articolo 9, numero 6) le mere forniture di beni e servizi le quali non danno luogo agli interventi strutturali cui fa riferimento la predetta disposizione fiscale (in tal senso anche cfr. risoluzione n. 247/E del 23 luglio 2002). La stessa risoluzione n. 118/E ha, inoltre, chiarito come i contratti di noleggio (a caldo e a freddo) non possono mai configurarsi come contratti di risultato e, quindi, al pari delle forniture di beni e servizi devono scontare le aliquote IVA previste dal citato d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione ai singoli beni e servizi.

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)