

Risposta n. 205/2024

OGGETTO: Articolo 9, primo comma n. 6) Dpr n. 633 del 1972: prestazioni che concorrono alla realizzazione di opere non imponibili

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

QUESITO

L'Autorità di Sistema Portuale, (di seguito anche "*Autorità Portuale*" o "*Istante*") rappresenta di comprendere i porti di Alfa, Beta e Gamma.

Fa presente che i porti di Alfa e Beta sono classificati entrambi come porti di rilevanza economica internazionale ai sensi dell'art. 4 comma 1 legge n.84 del 28 gennaio 1994 e, pertanto, per gli interventi da realizzare in tali porti è possibile beneficiare del regime di non imponibilità previsto dall'articolo 9, comma 1, n. 6) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, mentre il porto di Gamma è, invece,

classificato come porto di rilevanza regionale o interregionale e pertanto escluso da tale regime fiscale.

L'*Istante* evidenzia che gli strumenti di pianificazione attualmente vigenti (Documento di Programmazione Strategico di Sistema - DPSS, Piani Regolatori Portuali - PRP, Varianti ai Piani Regolatori Portuali, Adeguamenti Tecnici Funzionali - ATF) prevedono la realizzazione di interventi infrastrutturali da realizzare *ex novo* e di interventi di manutenzione delle infrastrutture esistenti, tra l'altro finanziati anche con le risorse del PNRR - PNC.

Al riguardo riporta *«un elenco indicativo degli interventi previsti per i quali ritiene che sussista il beneficio di non imponibilità:*

Per il porto di Alfa:

- Porto di Alfa- Prolungamento e rafforzamento della Diga Y: Lotto A prolungamento - I stralcio e Lotto B rafforzamento I e II stralcio

- Completamento della darsena di Levante. Lavori di ripristino di una parte della cassa di colmata sita in località V, compreso il dragaggio dei sedimenti di una parte dei fondali portuali e loro refluinto in vasca - fase I - Messa in sicurezza cassa di colmata

- Porto di Alfa- Riassetto dei collegamenti ferroviari di ultimo miglio e della rete viaria portuale

- Porto di Alfa - Potenziamento e riqualificazione delle infrastrutture dell'area monumentale del porto di Alfa destinate al traffico passeggeri, alle attività portuali e di collegamento con la città- fase I

- Porto di Alfa- Cold ironing

- Completamento Escavi Porto di Alfa e realizzazione Casse di Colmata

- Porto di Alfa- Escavo II lotto

- Porto di Alfa - Ultimo/penultimo miglio ferroviario - Potenziamento dello scalo ferroviario asservito al porto di Alfa e realizzazione delle infrastrutture stradali connesse

- Porto di Alfa- Interventi di riqualificazione dell'area monumentale del porto di Alfa. Connessioni porto città e riassetto della mobilità

- Porto di Alfa- Escavo dei fondali dell'area portuale di Alfa, con deposito in cassa di colmata della darsena di Levante dei materiali dragati - 2° lotto

- Porto di Alfa- Intervento di riqualificazione dell'area monumentale del porto di Alfa- recupero e valorizzazione dell'edificio ex Magazzini Generali - Volume esistente

- Lavori di "Risanamento del Bacino di carenaggio n 2 - Adeguamento impianto di pompaggio bacini n. 1 e 2 - risanamento paramenti di banchina adiacente bacino n. 2.

- Porto di Alfa- Realizzazione pontili di ormeggio aliscafi e di imbarco passeggeri e riqualificazione dell'area di banchina ricompresa tra il ciglio banchina e il costruendo nuovo Terminal Passeggeri.

- Completamento del consolidamento e rafforzamento della banchina levante del molo P

- Realizzazione del completamento della rete fognaria portuale

- Messa in sicurezza dell'area portuale alla darsena della M

- Piano di efficientamento energetico del Porto di Alfa con utilizzo di fonti alternative

Per il porto di Beta:

- Consolidamento ed adeguamento funzionale del Molo K;

- *Consolidamento ed adeguamento funzionale del Molo di Ponente;*
- *Ripristino della funzionalità della banchina R;*
- *Prolungamento del Molo Z - I e II fase ATF 2023;*
- *Cold Ironing del porto commerciale di Beta;*
- *Approfondimento dei fondali del porto commerciale e del canale di ingresso - fase 2;*
- *Palazzina servizi nel porto commerciale;*
- *Interventi di Risparmio di Efficientamento Energetico del porto commerciale - Ottimizzazione dell'illuminazione artificiale, con relativo ammodernamento anche della rete, attraverso l'utilizzo della tecnologia a LED».*

Il dubbio interpretativo posto dall'*Istante* riguarda la possibilità di applicare il regime di non imponibilità previsto dal citato articolo art. 9, comma 1, n. 6) del d.P.R. n. 633 del 1972 anche a tutte le prestazioni che concorrono alla realizzazione delle suddette opere non imponibili anche «*se svolte da soggetti diversi rispetto a quelli indicati nelle risoluzioni n. 118/E del 31 marzo 2008 e n. 226/E del 5 giugno 2008*», ovvero da soggetti diversi da quelli che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale.

In particolare, l'*Istante* indica «*a titolo esemplificativo i servizi di ingegneria (progettazione ed altre indagini preliminari, direzione lavori, coordinamento sicurezza, collaudo, verifica, supporto al RUP, ecc.) e le altre voci del Quadro economico strumentali e connesse all'esecuzione dei lavori sopra elencati o altri lavori analoghi (collegio consultivo tecnico, consulenti, commissioni di gara, rilievi/accertamenti/indagini, prove e verifiche tecniche, lavori esclusi dall'appalto, ecc.)*»

Al riguardo l'*Istante* richiama i chiarimenti forniti con la risposta n. 501 del 27 ottobre 2020 con la quale è stato precisato che l'aspetto rilevante, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 9, comma 1, n. 6), del d.P.R. n. 633 del 1972 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.

Richiama, inoltre, la giurisprudenza della Corte di Cassazione con la quale i giudici di legittimità hanno precisato che la progettazione di lavori non imponibili è anch'essa non imponibile a condizione che i lavori di rifacimento, ampliamento, ammodernamento etc. vengano effettuati all'interno degli aeroporti e degli altri scali indicati dalla legge al pari dei saggi e sondaggi tesi a verificare la fattibilità dell'opera (Cfr Cass., n. 13810 del 18 settembre 2003, Cass. n. 31770 del 5 dicembre 2019).

L'*Autorità Portuale* istante precisa, infine, di aver presentato nel 2014 un'istanza di interpello volta ad ottenere chiarimenti in merito all'applicazione della norma in esame ai casi di:

- rilevamento di relitti e reperti di archeologia navale presenti sui fondali del porto di Alfa per un importo base di euro 2 milioni circa;
- bonifica superficiale da ordigni bellici inesplosi presenti sui fondali interessati dall'escavo per un importo base di euro 5 milioni circa.

In risposta a tale istanza l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'applicazione del regime di cui all'articolo 9, c. 1 n. 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 alle summenzionate fattispecie è esclusa in quanto il trattamento di non imponibilità può essere applicato solo alle prestazioni rese dai soggetti che realizzano il complesso

intervento di manutenzione portuale, come evidenziato con le risoluzioni n. 118/E 31 marzo 2008, e n. 226/E 5 giugno 2008.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che il descritto regime di non imponibilità ex articolo 9, primo comma n. 6) sia applicabile agli interventi infrastrutturali da realizzare *ex novo* e agli interventi di manutenzione delle infrastrutture esistenti elencati nell'istanza.

L'*Istante* ritiene altresì possibile applicare il medesimo regime di non imponibilità anche a tutte le prestazioni che concorrono alla realizzazione delle suddette opere non imponibili in quanto, dalla lettura della norma contenuta nel citato articolo 9, c. 1 n. 6) e della giurisprudenza richiamate, emerge che l'unico aspetto da considerare è quello oggettivo, ovvero la riconducibilità delle prestazioni tra quelle previste dalla norma in quanto strumentali e connesse alla realizzazione di opere non imponibili.

A parere dell'*Istante* per la realizzazione di tali opere *«occorrono figure quali il progettista che redige gli elaborati a base di gara con relative indagini, il direttore dei lavori, il coordinatore della sicurezza, il collaudatore, la società di verifica, il collegio consultivo tecnico, il supporto al RUP, il consulente, il componente della commissione di gara, la società incaricata di effettuare prove, accertamenti e verifiche tecniche ecc., le cui attività non sono soltanto strumentali e strettamente connesse ma sono assolutamente indispensabili alla realizzazione dell'opera (...) che non possono essere svolte dall'appaltatore principale, dal subappaltatore o da figure analoghe»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si fa presente, preliminarmente, che non forma oggetto dell'interpello in esame l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA, previsto dall'articolo 9, comma 1, n. 6), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, agli interventi infrastrutturali da realizzare *ex novo* e agli interventi di manutenzione delle infrastrutture esistenti riguardanti il porto di Alfa e quello di Beta indicati nell'elenco contenuto nell'istanza.

Ciò premesso, si osserva quanto segue.

L'articolo 9, primo comma, n. 6) del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede il trattamento di non imponibilità 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, dapprima, dall'articolo 3, comma 13, del decreto-legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, con cui si è precisato che nell'agevolazione sono da comprendere anche i lavori 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 (...)*».

Sulla materia è, poi, intervenuta successivamente 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, come precisato con la circolare n. 41/E del 21 aprile 2008, «*la norma introdotta dalla legge finanziaria 2007 chiarisce ulteriormente la portata della disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 13 del decreto-legge n. 90 del 1990, riconoscendo il regime di non imponibilità ai fini IVA alle prestazioni relative ad opere realizzate 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 Iva si richiede, da un lato, che le prestazioni siano rese in un determinato luogo (porto, aeroporto, ecc.) e, dall'altro, che le stesse prestazioni rientrino tra quelle svolte ordinariamente nel predetto luogo, e nello specifico che le stesse siano direttamente riferibili al funzionamento ed 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 del 23 novembre 2000, n. 176, e n. 253/E del 14 settembre 2007).

Inoltre, dal contesto normativo sopra riportato, come chiarito anche nella risoluzione n. 118/E del 31 marzo 2008, si evince che i servizi in esame devono presentarsi come 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, etc.

Sono escluse dall'ambito applicativo del menzionato articolo 9, n. 6) le mere forniture di beni e servizi (*cfi*: risoluzione 23 luglio 2002 n. 247), le quali non danno luogo agli interventi di carattere strutturale cui fa riferimento la norma fiscale in esame.

Come precisato anche nella citata risoluzione n. 118/E del 2008, dal tenore delle norme in esame, che riguardano le prestazioni immediatamente riferibili alla manutenzione portuale, si evince che il trattamento di non imponibilità Iva in questione può essere applicato alle predette prestazioni 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).

Pertanto, con la citata risoluzione n. 118/E del 2008 è stato evidenziato che il trattamento di non imponibilità in questione può essere applicato solo alle prestazioni rese dai soggetti che realizzano il complesso intervento di manutenzione portuale e che dette prestazioni devono essere immediatamente riferibili alla manutenzione portuale.

Con la risposta n. 501 del 27 ottobre 2020, richiamata dall'*Istante* è stato inoltre chiarito che l'aspetto rilevante, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità Iva di cui all'articolo 9, comma 1, n. 6), del d.P.R. n. 633 del 1972 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. È stato in particolare precisato che *«Se quindi 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), si ritiene applicabile la non imponibilità IVA ivi prevista anche alle prestazioni rese dai subappaltatori alla Società»*.

La Corte di Cassazione, analizzando l'aspetto oggettivo della disposizione in esame, con la sentenza n. 13810 del 18 settembre 2003, richiamata dalla citata risoluzione n. 118 del 2008, - ha precisato che i servizi relativi alla progettazione delle opere di cui al citato articolo 9, comma 1, n. 6), del d.P.R. n. 633 del 1972 sono riconducibili nell'ambito dell'agevolazione in commento, in quanto trattasi di servizi direttamente finalizzati e funzionali alla realizzazione delle opere (Cfr. anche Cass. n. 31770 del 05.12.2019).

Ciò posto, alla luce del quadro normativo, giurisprudenziale e di prassi sopra delineato, nel confermare quanto affermato con la citata risoluzione n. 118 del 2008 si ritiene che alle prestazioni oggetto del quesito svolte da soggetti diversi rispetto a quelli indicati nel citato documento di prassi, non sia applicabile il regime di non imponibilità di cui al citato articolo 9, comma 1, n. 6).

Per completezza si rappresenta che il parere esula dalla valutazione circa la sussistenza dei presupposti di carattere oggettivo richiesti dalla norma in esame, riferibili alle singole prestazioni, non essendo le stesse puntualmente descritte nell'istanza, ma indicate solo a titolo esemplificativo.

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.

Resta impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**