Attualità

Operazioni nei porti e applicazione dell'imposta - 2

4 Novembre 2005

Lavori di costruzione, ampliamento o ristrutturazione di impianti Riaddebito dei costi sostenuti presso terzi da un consorzio ai propri consorziati

Thumbnail **Lavori di costruzione, ampliamento o ristrutturazione di impianti nei porti** Image not found or type unknown

Il n. 6 del comma 1 dell'articolo 9 del Dpr 633/72 individua come non imponibili anche i lavori attinenti al funzionamento o la manutenzione degli impianti.

Tale assunto si prestò fin dall'inizio alla necessità di dover specificare quali fattispecie di lavori potessero rientrare nel criterio di imponibilità.

A tale proposito, la delibera n. 6 del Servizio centrale degli ispettori tributari del 17/1/89 rilevava che doveva considerarsi *"che la non imponibilità, prevista dalla richiamata norma, riguarda i servizi attinenti il mero funzionamento di impianti esistenti, e per quanto riguarda le opere strutturali, la sola manutenzione, sia ordinaria che straordinaria. Sono perciò da escludere dal campo applicativo dell'agevolazione non solo la costruzione di nuovi impianti, ma anche l'ampliamento e la ristrutturazione di impianti esistenti ..."*.

Inoltre, preso atto che sul termine manutenzione non potevano sorgere dubbi interpretativi, il Servizio centrale sottolineava che *"dal punto di vista logico l'ampliamento e la ristrutturazione di impianti esistenti non possono farsi rientrare nel concetto di "funzionamento", perché altrimenti non si spiegherebbe la ragione dell'espressa menzione nella norma della manutenzione di quegli stessi impianti. Questa, invece, ben si comprende quando il termine funzionamento venga inteso, come va inteso, nel senso di attività da parte di impianti già in grado di funzionare, la mera gestione cioè, con esclusione di ogni prestazione attinente le opere strutturali. Del resto, per quanto riguarda in particolare l'ampliamento di impianti esistenti, la esclusione dal campo applicativo dell'agevolazione risulta confermata sol che si consideri che a voler opinare*

diversamente, sarebbe facile aggirare la norma impositiva costruendo in un primo momento opere di modesta portata, da ampliare successivamente. Tanto varrebbe, in linea di logica coerenza, sottrarre al tributo anche le nuove costruzioni...".

Ma, poiché veniva riscontrata una diversa interpretazione (risoluzione n. 590204/88), il Servizio centrale ritenne necessario deliberare affinché si determinasse una pronuncia da parte dell'organo legislativo.

Ciò comportò che, con il comma 13 dell'articolo 3 del decreto legge n. 90/90, si stabilisse che: *"Tra i servizi prestati nei porti, aeroporti, autoporti 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, 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" ("Peraltro per impianti non deve intendersi il complesso portuale, bensì le singole parti del medesimo", risoluzione n. 75/97).*

In sostanza, con la suddetta norma, veniva confermato *"la non imponibilità per le prestazioni di servizio che hanno per oggetto opere di rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento ristrutturazione e riqualificazione degli impianti esistenti nei porti, aeroporti, autoporti e scali ferroviari di confine"* (circolare n. 26/90).

Su tale base normativa, la risoluzione n. 470124 del 10/11/90 poteva affermare che rientravano nella non imponibilità i seguenti lavori: *"- le riparazioni e le manutenzioni; - i lavori, anche di costruzione, che attengono il rifacimento o l'ampliamento di impianti già esistenti; - i lavori di edilizia demaniale; - i lavori relativi al disinquinamento degli specchi acquei, nei modi chiariti dalla scrivente con risoluzione 21 aprile 1986, n. 415043"* (la risoluzione n. 277 del 7/7/94 ha considerato successivamente non imponibili anche i lavori di difesa di un litorale se espletati nell'ambito portuale e attinenti a opere già esistenti).

Invece, dovevano ritenersi esclusi dal beneficio, secondo la citata risoluzione n. 470124, *"i lavori di costruzione di impianti ex novo (come ad esempio la costruzione di un bacino, l'escavazione di una diga foranea, la fornitura di beni destinati all'attrezzaggio dei moli e delle banchine)"*.

In tal senso, la risoluzione n. 465298 del 23/12/91 successivamente escludeva dal criterio di non imponibilità la costruzione di una strada di collegamento da un molo di un porto e il sistema viario. Infatti, con riferimento al disposto del decreto legge 90/90, bisognava prendere atto che la suddetta norma, pur considerando una serie di lavori come assoggettabili al criterio di non imponibilità, aveva tuttavia confermato il suddetto criterio per le sole prestazioni di servizi che hanno per oggetto opere di rifacimento, completamento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione e qualificazione degli impianti già esistenti nei porti, aeroporti, eccetera. *"Ne consegue che condizione necessaria per l'applicazione dell'agevolazione in questione è la preesistenza degli impianti su cui si intende intervenire, mentre il beneficio viene negato nel caso di realizzazione di impianti ex novo"* (risoluzione n. 257/94).

Tuttavia, l'effettuazione dei lavori su impianti già esistenti, pur rappresentando un criterio inequivocabile, pose, altresì, la necessità di chiarire se la non imponibilità potesse essere attribuita in senso generale e indipendentemente dalla concreta realizzazione dei lavori medesimi.

Su tale merito, la risoluzione n. 450230 del 15/2/93 ha specificato *"che, ove il rapporto che si viene ad instaurare dovesse concretizzarsi in una cessione con posa in opera, e non in un contratto di appalto, si renderà regolarmente applicabile l'IVA, in quanto la disposizione dell'art. 3 comma 13 (decreto legge n. 90/90, n.d.r.) sopra richiamato, riguarda soltanto le prestazioni di servizi effettuati nei porti e non anche le cessioni di beni"*.

D'altra parte, sono da considerarsi escluse dal criterio di non imponibilità anche le prestazioni connesse alla redazione di progetti e assistenza ai lavori, sebbene relativi all'ambito portuale.

In tal senso, infatti, la risoluzione n. 555004/93 ha precisato che *"l'agevolazione di cui al citato art. 9 si rende applicabile esclusivamente per l'esecuzione dei lavori effettuati nei porti, aeroporti, etc. riflettenti direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti già esistenti e non anche per le prestazioni sia pure ad essi connesse e propedeutiche, come ad esempio, nel caso prospettato, la progettazione o l'assistenza per la realizzazione delle opere. Dette prestazioni, pertanto, sono da assoggettare all'imposta a norma dell'art. 7, terzo comma, del citato DPR n. 633/72, in quanto assumono autonoma rilevanza e non possono invece considerarsi accessorie, ai sensi dell'art. 12 del medesimo DPR n. 633"*.

La risoluzione 355/E del 14/11/2002 - Applicazione del regime Iva di non imponibilità e trattamento Iva del riaddebito dei costi sostenuti presso terzi da un consorzio ai propri consorziati

La risoluzione n. 355/E del 2002 risulta, infine, di particolare interesse, poiché affronta la

problematica del rapporto che si instaura tra un raggruppamento di imprese, soggetto aggiudicatario dei lavori, e il consorzio di imprese costituito per l'esecuzione dei lavori.

In pratica, ciò che si è posto in forma dubitativa è la possibilità o meno di traslare il criterio di non imponibilità, di cui godrebbe ogni singola impresa, anche al consorzio appositamente costituito, con conseguente non applicazione dell'Iva ai costi sostenuti per l'esecuzione delle opere.

La citata risoluzione, innanzi tutto, sottolinea la *"circostanza che un beneficio fiscale può essere "trasmesso" dall'operazione agevolabile ad un'altra solo in presenza di un'espressa previsione normativa, si richiama la risoluzione n. 431292 del 5 dicembre 1990 (...)"*. In tale documento di prassi, riguardante un caso di realizzazione di opere di urbanizzazione primaria, si è sostenuto che il riaddebito dei costi, dal mandatario al mandante, sconta la stessa aliquota ridotta prevista per l'appaltante, solo perché una specifica norma, quale quella contenuta nell'art. 8 del D. L. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito dalla legge 22 dicembre 1980, n. 891, aveva previsto che il regime IVA agevolato trovasse applicazione sia al rapporto "principale" di appalto delle opere stesse che a quello "secondario" di esecuzione delle medesime".

In realtà, ciò che nella fattispecie si concretizza è il cosiddetto mandato senza rappresentanza, che, nell'ultimo periodo del terzo comma dell'articolo 3 del Dpr 633/72, è considerato come un rapporto di prestazioni e controprestazioni tra il mandante e il mandatario.

Proprio in ragione di ciò, anche in altra occasione (risoluzione n. 550168/89) è stato affermato che il *"ribaltamento" verso i consorziati, dei costi sostenuti dal consorzio in nome proprio ma per loro conto, deve essere assoggettato a Iva"*.

Pertanto, considerando l'autonomia delle singole imprese nei confronti dell'ente consortile, non è possibile estendere il criterio di non imponibilità da queste al citato ente.

"Di conseguenza, nelle fatture di "ribaltamento" emesse nei confronti dei propri consorziati, il consorzio, quale mandatario senza rappresentanza, dovrà esporre, a titolo di rivalsa, l'Iva pagata ai fornitori per i servizi acquistati nell'interesse dei consorziati medesimi, quali mandanti. Infine, si rileva che, qualora il consorzio fosse chiamato ad operare in veste di mandatario con rappresentanza, i terzi, in relazione alle operazioni effettuate nei confronti del consorzio, dovrebbero emettere fattura direttamente in capo ai consorziati".

Si può quindi concludere, mutuando dalla risoluzione n. 355, che il beneficio della non imponibilità non è estensibile ai sub appalti, poiché esso ha, alle condizioni sopra esposte, natura soggettiva.

2 - fine. La prima parte è stata pubblicata su FISCOoggi di mercoledì 2 novembre

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/operazioni-nei-porti-e-applicazione-dellimposta-2>