

RISOLUZIONE N. 32/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 26 aprile 2010

OGGETTO: *Interpello ai sensi dell'articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – concessione di servizio di stazione marittima – articolo 9, comma 1, n. 6), DPR n. 633 del 1972 e articolo 40 DPR n. 131 del 1986 – principio di alternatività IVA - registro*

Con l'istanza di interpello in esame, concernente il trattamento fiscale da applicare, ai fini delle imposte indirette, ad un atto di concessione di servizio di stazione marittima, è stato esposto il seguente

Quesito

L'Autorità portuale di ... , ente pubblico non economico istituito con legge 28 gennaio 1994, n. 84, è competente ad affidare in concessione mediante gara pubblica, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lettera c), di detta legge, le “...attività dirette alla fornitura a titolo oneroso agli utenti portuali di servizi di interesse generale...” .

Tra i servizi di interesse generale individuati dal Decreto del Ministro dei Trasporti e della Navigazione 14 novembre 1994 rientra, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lett. e), la “gestione delle stazioni marittime e servizi di supporto ai passeggeri”.

La gestione di detto servizio di stazione marittima è stato affidato dall'autorità portuale in concessione ad un raggruppamento temporaneo di imprese, al quale è subentrata, in quanto costituita dal soggetto aggiudicatario, ALFA SRL, che risulta, quindi, concessionaria del servizio a titolo originario.

L'interpellante fa presente che detta concessione non ha natura di concessione demaniale in quanto il canone percepito non ha come parametro di calcolo la superficie di un'area, ma un volume di prestazioni.

Al riguardo, l'istante precisa che, tra le varie voci che compongono il canone, una quota risulta determinata in funzione del numero dei passeggeri che ogni anno transitano sulla stazione marittima. In caso di mancato raggiungimento del volume complessivo di passeggeri previsto come obbligazione contrattuale, al concessionario saranno applicate delle penali.

Ciò posto, chiede di conoscere il trattamento fiscale da applicare, ai fini delle imposte indirette, alla stipula dell'atto di concessione.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'interpellante inquadra la fattispecie prospettata nell'ambito del principio di alternatività IVA – registro di cui all'articolo 40 del Testo unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), a mente del quale *“per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633...”*.

L'ultimo comma del richiamato articolo 7 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, nella versione vigente anteriormente alle modifiche apportate dal decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, prevede che *“non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate a*

cessioni all'esportazione e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui ai successivi articoli 8, 8-bis e 9".

Detto articolo 9, al comma 1, n. 6), considera non imponibili *"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"*.

A tal proposito, l'articolo 3, comma 13, del DL 27 aprile 1990, n. 90, nel definire l'ambito applicativo dell'articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972, precisa 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...si intendono compresi altresì, purchè resi nell'ambito dei luoghi come sopra qualificati, i servizi relativi al movimento di persone..."*.

Con riferimento al caso di specie, l'interpellante fa presente che il servizio di stazione marittima sarà svolto su un pontile appositamente realizzato nell'ambito del Porto di

Proprio in considerazione di tale circostanza, il contribuente esprime l'avviso che il servizio di stazione marittima reso dalla concessionaria ALFA SRL rientri, ai fini dell'IVA, nel regime di non imponibilità sia con riferimento alle prestazioni di servizi che la società erogherà in forza della concessione nei confronti degli utenti e delle compagnie di navigazione, sia con riferimento all'atto a monte, vale a dire alla concessione che consente al soggetto affidatario di porre in essere tali prestazioni.

Ai fini dell'imposta di registro, il contribuente esprime, inoltre, l'avviso che l'atto di concessione in esame non rientri altresì nella categoria residuale prevista dall'articolo 9 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, secondo cui sono assoggettati ad imposta di registro nella misura proporzionale del 3 per

cento *“gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”*.

A parere dell'istante, pertanto, l'atto di concessione in esame, in conformità al principio di alternatività IVA – registro, deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura fissa.

Parere della Direzione

Ai fini del corretto inquadramento della fattispecie in esame, è opportuno preliminarmente individuare la normativa che disciplina, ai fini delle imposte indirette, le concessioni di beni demaniali.

A tal proposito, ai sensi dell'articolo 1, comma 993, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, *“gli atti di concessione demaniale rilasciati dalle autorità portuali, in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle autorità medesime, restano assoggettati alla sola imposta proporzionale di registro ed i relativi canoni non costituiscono corrispettivi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”*.

L'imposta di registro per le concessioni su beni demaniali si applica, ai sensi dell'articolo 5 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella misura proporzionale del 2 per cento.

Il richiamato articolo 1, comma 993, della legge n. 296 del 2006, intervenuto per chiarire la natura giuridica di enti pubblici non economici rivestita dalle predette autorità portuali e il trattamento fiscale dell'attività di gestione dei beni demaniali portuali, prevede che gli introiti derivanti dagli atti di concessione di detti beni, affidati ai singoli operatori, non realizzano corrispettivi imponibili ai fini IVA, posto che le concessioni di beni demaniali costituiscono atti che le autorità portuali compiono in veste di pubblica autorità.

Con riferimento al caso di specie, avente ad oggetto l'atto con il quale l'Autorità portuale di ... concede ad ALFA SRL il servizio di stazione marittima, l'interpellante ha escluso che lo stesso sia annoverabile tra le concessioni di beni demaniali, posto che ad essere oggetto di concessione non è un bene demaniale, ma un servizio, tanto da qualificare espressamente tale atto quale *“concessione di servizio di stazione marittima”*.

Pertanto ad esso non si applica il richiamato articolo 1, comma 993, della legge n. 296 del 2006, che comporterebbe l'assoggettamento ad imposta di registro nella misura proporzionale del 2 per cento, prevista, a mente del citato articolo 5 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, per gli atti di concessione sui beni demaniali.

Ciò premesso, occorre verificare, al fine di valutare la rilevanza ai fini IVA dell'operazione prospettata, avente ad oggetto la concessione del servizio di gestione della stazione marittima, se l'Autorità portuale concedente agisca nella veste di pubblica autorità ovvero in qualità di operatore economico privato.

A tal proposito, si fa presente che le Autorità portuali, la cui disciplina è recata dalla legge 28 gennaio 1994, n. 84, oltre ad essere preposte all'esercizio di poteri autoritativi che assumono una connotazione di carattere pubblicistico, svolgono altresì attività di natura commerciale.

Si fa presente al riguardo, che l'articolo 13, paragrafo 1, della Direttiva CE n. 112 del 2006, prevede che *“Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni”*, a condizione che l'esclusione dal tributo delle medesime attività non comporti distorsioni di concorrenza di una certa rilevanza.

Da ciò deriva, in via generale, l'esclusione dall'ambito applicativo dell'IVA dei soggetti pubblici che agiscono nell'esercizio dell'attività pubblicistico - autoritativa.

Al riguardo, la Corte di Giustizia, con sentenza del 14 dicembre 2000, causa n. C-446/98, nel commentare l'articolo 4, paragrafo 5, della Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 77/388 (poi confluito nel citato articolo 13 della Direttiva n. 112 del 2006) ha precisato che “...*le attività esercitate in quanto pubbliche autorità, ai sensi dell'art. 4, n. 5), primo comma della sesta direttiva, sono quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati*”.

In base a quanto prospettato da detta pronuncia comunitaria, si evince che la valutazione delle modalità di svolgimento delle attività consente di stabilire se l'ente agisce nell'ambito di un regime giuridico proprio degli enti pubblici o se, viceversa, agisce nell'ambito di un regime giuridico proprio degli operatori economici privati. In altri termini, occorre verificare se detta attività sia caratterizzata dall'esercizio di poteri di natura unilaterale e autoritativa o se si svolga su base sostanzialmente pattizia, attraverso una disciplina che individui in via bilaterale le reciproche posizioni soggettive (v. risoluzione del 7 agosto 2008, n. 348).

Con riferimento al caso di specie, vero è che l'affidamento in concessione del servizio di stazione marittima si caratterizza, tra l'altro, per la sussistenza di profili di carattere pubblicistico, posto che l'esercizio delle attività dirette alla fornitura a titolo oneroso agli utenti portuali di servizi riveste interesse generale, a mente di quanto previsto dall'articolo 6, comma 1, lett. c), della legge 28 gennaio 1994, n. 84.

Tuttavia, da quanto riportato dall'interpellante, l'atto di concessione in parola è caratterizzato dalla previsione di reciproche obbligazioni intercorrenti tra le parti contraenti, che concretizzano modalità di svolgimento tipiche delle attività svolte da operatori economici privati.

A conferma di tale assunto, si adduce la messa a disposizione dall'autorità concedente al concessionario di una serie di beni strumentali ed il versamento da parte di quest'ultimo di canoni commisurati (nella quota variabile) al numero dei

passaggeri imbarcati e sbarcati durante l'anno; a conforto della natura 'lato sensu' pattizia dell'atto di concessione, e della riconducibilità dell'attività svolta dall'Autorità portuale interpellante al regime giuridico proprio degli operatori economici privati, depone la previsione della corresponsione di una penale a carico del concessionario, nell'ipotesi di mancato raggiungimento del volume complessivo minimo di passeggeri previsto contrattualmente.

Ciò posto, con riferimento al caso in esame, da quanto sopra riportato, si ritiene che l'interpellante Autorità portuale di ... non agisca in veste di pubblica autorità, ma alla stregua di un operatore economico privato; in capo ad essa sussiste pertanto il requisito soggettivo ai fini IVA, di cui all'articolo 4 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

L'operazione in discorso concretizza anche il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA, atteso che, ai sensi dell'articolo 3 del DPR n. 633 del 1972, rilevano, tra l'altro, le prestazioni dipendenti da obbligazioni di fare, non fare e permettere, quale che sia la fonte.

Stabilita la rilevanza IVA dell'operazione prospettata, occorre verificare se l'atto di concessione in esame sia riconducibile tra i servizi non imponibili di cui all'articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972 “...prestati nei porti...che riflettono...il movimento di beni o mezzi di trasporto”, comprensivi, a mente dell'articolo 3, comma 13, del DL n. 90 del 1990, dei “...servizi relativi al movimento di persone”.

Al riguardo, si esprime l'avviso che nel caso di specie possano beneficiare del predetto regime di non imponibilità esclusivamente le prestazioni che ALFA SRL eseguirà in forza della concessione, in favore dei soggetti terzi (utenti e le linee di navigazione).

A tal proposito, si rinvia a quanto precisato dalla scrivente, con risoluzione 29 luglio 2008, n. 322, in ordine al regime di non imponibilità applicabile alle prestazioni di servizi dirette ad assicurare operazioni di sbarco e reimbarco dei passeggeri in transito (che rientrano tra le operazioni che effettuerà ALFA SRL).

Il regime di non imponibilità non può essere, invece, esteso al rapporto che intercorre, a monte, tra l'Autorità portuale istante e la società concessionaria.

Tale ultimo rapporto, infatti, risultando prodromico rispetto all'esercizio del servizio di stazione marittima, non è riconducibile alla previsione di cui al citato articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972.

Ne consegue che la concessione del servizio integra un'operazione rilevante ed imponibile ai fini IVA, soggetta all'aliquota del 20 per cento.

Ne deriva che l'atto di concessione sconta l'imposta di registro in misura fissa, in base al principio di alternatività IVA - registro, previsto dall'articolo 40 del TUR, a mente del quale *“per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa”*.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni impartite ed i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.