

## Chiarimenti in ordine alla concessione e gestione di opere pubbliche

di Massimo Pipino

Pubblicato il 8 ottobre 2010

il rimborso dell'IVA versata in presenza di un'opera realizzata secondo il sistema del project financing, inerente l'acquisizione del "diritto di concessione"

In risposta a specifici quesiti posti da parte di diverse Associazioni sindacali di parte datoriale relativamente alla possibilità di richiedere da parte della società di progetto a rimborso l'eccedenza di IVA, versata in presenza di un'opera realizzata secondo il sistema del *"project financing"*, inerente l'acquisizione del *"diritto di concessione"* da parte della società di progetto medesima, titolare della concessione in parola, l'Agenzia delle Entrate si è espressa nel senso di ritenere l'IVA in parola rimborsabile, in quanto relativa all'acquisto di un bene immateriale ammortizzabile.

Tale orientamento, espresso dall'Agenzia delle Entrate, come sopra accennato, in risposta a specifici interpelli, a breve dovrebbe essere tramutato in un pronunciamento ufficiale e che accoglie in modo completo la posizione sostenuta da tempo in materia presso le competenti sedi da parte delle Associazioni di categoria

Nello specifico, il pronunciamento, ancorché, al momento, ufficioso, da parte dell'Agenzia giunge dopo l'esame di due casi sottoposti al vaglio dell'Amministrazione

finanziaria riguardanti entrambi società di progetto, che sono state costituite a valle di raggruppamenti temporanei di imprese, aggiudicatari dell'affidamento della concessione per la costruzione e gestione di lavori pubblici, ai sensi dell'art. 143 del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (*"Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive"*).

In entrambe le ipotesi, a fronte della realizzazione di opere pubbliche, la cui proprietà fin dall'origine sarebbe rimasta delle Stazioni appaltanti concedenti (secondo il principio della cd. *devoluzione immediata*), le società di progetto, in forza alle convenzioni sottoscritte, avrebbero visto riconosciuto a loro vantaggio il diritto di gestione e sfruttamento economico degli immobili edificati, per tutta la durata della concessione.

Tutto ciò premesso per maggior chiarezza espositiva e per ben circostanziare l'ambito in cui è andata ad esprimersi l'Agenzia delle Entrate, le imprese istanti hanno chiesto chiarimenti sulla possibilità di ottenere il rimborso relativo all'eccedenza detraibile dell'IVA relativa alle spese di costruzione delle opere, così come, peraltro previsto, dal testo dell'art. 30, comma 3, lett. c, del D.P.R. 633/1972 (che consente di chiedere il rimborso, tra l'altro, dell'IVA assolta per l'acquisto di beni ammortizzabili).

In merito, gli Uffici ministeriali, dopo avere attentamente analizzato la questione, si sono espressi superando un proprio precedente orientamento, che era stato fornito nella Risoluzione n. 372/E del 6 ottobre 2008 (vedi nota n. 1).

Nell'attuale pronuncia, gli Uffici partono dalla attente considerazione dei contenuti delle convenzioni che disciplinano i rapporti tra le Stazioni appaltanti e le società concessionarie, sottolineando che, mentre i beni realizzati sono sin dall'origine di proprietà degli Enti concedenti, le società di progetto acquisiscono, quali controprestazioni alla cessione delle opere realizzate, il diritto di gestione delle opere stesse per la durata delle convenzioni stipulate, ai sensi del citato art. 143, comma 3 del D.Lgs. 163/2006.

Se non è mai stato posto in dubbio che le opere realizzate, essendo di proprietà degli Enti concedenti, fossero da iscriversi tra le immobilizzazioni materiali, nell'attivo di bilancio di questi ultimi e, come tali, costituissero per questi beni ammortizzabili, l'Agenzia delle Entrate afferma ora che, **per le società concessionarie, i costi sostenuti per la realizzazione delle stesse opere sono funzionali all'acquisizione del relativo "diritto di concessione", di cui costituiscono il controvalore, e, come tali, rientrano tra ai beni immateriali ammortizzabili.**

Di fatto, nel contesto di operazioni condotte con le metodologie del "*project financing*", le imprese concessionarie, anche qualora non risultino proprietarie dell'opera che essere realizzano e che cedono all'ente pubblico concedente, acquisiscono comunque un "*diritto di concessione*" relativo alla gestione dell'opera stessa, che costituisce un'immobilizzazione immateriale fiscalmente ammortizzabile (vedi nota n. 5), iscrivibile nell'Attivo dello Stato Patrimoniale, così come previsto dall'art. 2424 del Codice Civile, tra:

- le “*Immobilizzazioni in corso e acconti*”, **voce B.I.6**, nel corso della costruzione;
- le “*Concessioni, licenze e marchi e diritti simil`*”, **voce B.I.4**, al termine dei lavori di realizzazione.

Le società di progetto possono, quindi, dedurre dai propri redditi imponibili, le quote di ammortamento del “*diritto di concessione*” dell’opera realizzata, iscritto nell’Attivo di Bilancio per effetto della capitalizzazione dei costi di costruzione dell’opera stessa, così come prevede l’art. 103, c. 2 del TUIR - D.P.R. 917/1986.

Da tali considerazioni deriva, quindi, la conferma della **possibilità per le medesime società di progetto di richiedere il rimborso del credito IVA, ai sensi dell’art. 30, comma 3, lett. c, del D.P.R. 633/1972**, secondo cui lo stesso può essere richiesto “*limitatamente all’imposta relativa all’acquisto o all’importazione di beni ammortizzabili*”.

Non viene, di conseguenza, meno il diritto di richiedere il rimborso dell’IVA corrisposta per l’acquisto del “*diritto di concessione*”, intendendosi per tale ogni operazione finalizzata all’acquisizione del bene ammortizzabile, tenuto conto che il citato art. 30, ammette tale possibilità con riferimento a tutti i beni ammortizzabili, siano essi immobilizzazioni materiali o immateriali. Ciò a condizione che il bene acquistato sia destinato ad essere utilizzato in operazioni imponibili ad IVA od in operazioni che, ai

sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, conferiscano il diritto alla detrazione. Le imprese concessionarie potranno, quindi, chiedere a rimborso l'eccedenza di IVA, richiamandosi al dettato dell'art. 30, comma 3, lett. c, del D.P.R. 633/1972, relativa a tutti i costi sostenuti per la realizzazione delle opere, ivi compresi quelli sostenuti in corso d'opera, poiché relativi ad acconti per l'acquisizione del suddetto "diritto di concessione".

## **Note**

### **1) Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 372/E del 6 ottobre 2008**

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - rimborso IVA sugli acquisti di beni ammortizzabili ex articolo 30, terzo comma, lettera c) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 30, comma 3, lett. c) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 è stato posto il seguente

## **QUESITO**

La società Tennis club Alfa, società sportiva dilettantistica, fa parte di un'associazione temporanea di imprese (ATI) costituitasi nel 2003 per l'affidamento in concessione da parte del Comune di .. della progettazione, realizzazione e gestione di un complesso sportivo, ricreativo e culturale su area comunale.

Per la realizzazione dell'opera la società istante ha sostenuto rilevanti spese connesse alla costruzione del complesso sportivo, maturando un credito IVA rilevante. Pertanto, l'istante chiede di conoscere se l'eccedenza detraibile può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. c) del DPR n. 633 del 1972.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL**

### **CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che la costruzione del complesso avvenga, essenzialmente, sulla base di un contratto di appalto per la costruzione di un'opera di interesse pubblico, commissionata dall'ente proprietario del terreno all'impresa aggiudicatrice della gara. L'opera, una volta ultimata, costituisce un bene ammortizzabile per la durata della concessione in gestione del bene stesso. Secondo la società è, pertanto, possibile chiedere il rimborso dell'eccedenza Iva detraibile, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, tenuto conto che con circolare n. 2 del 12 gennaio

1990 e con risoluzione 392/E del 28 dicembre 2007, è stato chiarito che il rimborso del credito IVA compete, non soltanto per gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili, ma anche per l'acquisizione di beni in esecuzione di contratti di appalto.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Nel caso concreto, il Comune di .. ha indetto una gara per l'affidamento in concessione della progettazione, realizzazione e gestione funzionale ed economica di un'opera di interesse pubblico o di pubblica utilità. La società istante fa parte della compagine sociale dell'associazione temporanea di imprese (ATI), soggetto aggiudicatario della concessione, cui la medesima è subentrata ai sensi dell'articolo 14 della relativa convenzione stipulata tra le parti.

In particolare, la convenzione, che disciplina i rapporti tra il comune di ..e il concessionario, stabilisce che dalla data del collaudo degli impianti l'ente locale acquisirà la piena proprietà delle strutture, comprese le attrezzature ed i beni mobili che risulteranno nel verbale di consegna (articolo 16). A decorrere dalla stessa data, per il periodo di durata della convenzione, al concessionario spetterà il diritto d'uso dell'area interessata (articolo 1).

I beni, realizzati dalla società istante, quindi, sono fin dall'inizio, di proprietà dell'ente locale concedente, mentre, per tutta la durata della convenzione, la società acquisisce il diritto di gestire gli impianti e di trarne un utile economico.

Nel presupposto, pertanto, che la convenzione sia correttamente applicata, si è del parere che il bene vada iscritto nelle poste patrimoniali del concedente e, come tale, non possa essere oggetto di ammortamento ai fini delle imposte dirette da parte del concessionario.

Ne consegue, inoltre, che la società non può chiedere il rimborso dell'eccedenza IVA detraibile relativa agli acquisti sostenuti per la realizzazione di tali beni ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui il rimborso dell'eccedenza Iva detraibile può essere chiesto *“limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili”*.

Né, da ultimo, è conferente al caso concreto la nota ..., richiamata dall'istante, con la quale l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che sono da ricomprendere tra i beni ammortizzabili per i quali è possibile richiedere il rimborso dell'IVA corrisposta per il loro acquisto, anche i beni acquisiti attraverso un contratto di appalto. In tale circostanza, infatti, è l'appaltante che ha diritto al rimborso dell'IVA corrisposta all'appaltatore per la costruzione dei beni ammortizzabili ai sensi del citato articolo 30, terzo comma, lettera c); nel caso prospettato, invece, l'istante non è il soggetto appaltante, bensì il soggetto appaltatore, che ha avuto l'incarico di costruire il bene ammortizzabile dall'ente proprietario.



\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

**2)** Per il concetto di “*beni ammortizzabili*” occorre far riferimento, infatti, alle disposizioni in materia di imposte dirette ( cfr. R.M. n. 147/E del 9 giugno 2009).

**OGGETTO: *Istanza di interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n .212.***

***Art. 30 DPR 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l’interpello specificato in oggetto concernente l’esatta interpretazione dell’art. 30, secondo comma, lett. c) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 è stato posto il seguente

## QUESITO

La Società Consortile ALFA s.r.l., è stata costituita il ... 2003, per iniziativa di alcune primarie aziende del settore vitivinicolo, proponendosi di sostenere l'attività vitivinicola ed enoturistica-ricettiva dei consorziati, tramite lo studio, lo sviluppo e il miglioramento delle tecniche di coltivazione della vite, di vinificazione, di commercializzazione e di marketing, nonché la valorizzazione del territorio mediante la realizzazione di progetti enoturistici ricettivi, idonei a creare un rapporto sempre più integrato tra turismo e prodotti locali.

Nell'ambito della sua attività la società può commissionare ed eseguire studi e ricerche nel settore vitivinicolo effettuando, anche in proprio, pratiche di vinificazione e di produzione, acquisto, invecchiamento, affinamento e vendita di ogni tipo di vino derivante dall'attività di ricerca.

Per la realizzazione del progetto la società istante ha stipulato con il Ministero dello sviluppo economico un contratto di programma che prevede, tra l'altro, l'erogazione di contributi in conto capitale attribuiti direttamente al Consorzio finalizzati alla *“ricerca per lo sviluppo di una viticoltura di precisione e di tecnologie innovative; controllo della filiera e rintracciabilità; gestione di un sistema integrato qualità - ambiente-sicurezza”*.

A seguito del perfezionamento di detto contratto la società ha sostenuto costi rilevanti

per l'acquisto di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi destinati all'attività di ricerca, conseguendo, nel contempo, esigui ricavi, derivanti dalla vendita di vino di propria realizzazione, frutto dell'attività di

ricerca fin ad ora svolta.

La sproporzione tra i costi sostenuti e i ricavi conseguiti può caratterizzare l'attività del consorzio anche negli anni futuri, fino a quando l'esperienza maturata nel corso dell'attività di ricerca non consentirà di offrire, nell'ambito del mercato vitivinicolo, prestazioni di servizi ad essa connesse, con conseguente produzione di ricavi.

Tanto premesso la società istante chiede di conoscere se, ai sensi dell'art. 30, secondo comma, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, può chiedere ed ottenere il rimborso del credito Iva maturato, relativo agli acquisti di beni ammortizzabili e di beni e servizi destinati all'attività di studio e ricerca.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL**

### **CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che sussistano, nella fattispecie, tutti i requisiti previsti dal DPR n. 633 del 1972 per poter chiedere a rimborso l'eccedenza Iva detraibile, relativa agli acquisti di beni ammortizzabili e di beni e servizi destinati all'attività di ricerca, in quanto le operazioni che lo hanno generato sono state effettuate da un soggetto passivo di imposta, così come definito dall'art. 4; l'Iva è detraibile ai sensi dell'art. 19; la relativa eccedenza può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, secondo comma, lett. c)

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il rimborso del credito Iva può essere chiesto, quando ricorrono i presupposti previsti dall'art. 30 del DPR n. 633 del 1972, da colui che risulta essere soggetto passivo d'imposta. Nel caso in esame, si dà per presupposto che la società istante, in base alle regole di cui all'art. 4 del DPR n. 633 del 1972, rivesta la qualità di soggetto d'imposta.

Peraltro, il fatto che l'ente rivesta la qualità di soggetto Iva non implica automaticamente che lo stesso abbia diritto a detrarre l'imposta assolta in relazione agli acquisti. E' necessario, infatti, che i beni e servizi acquistati siano destinati ad essere utilizzati in operazioni imponibili ad Iva o in operazioni che comunque, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633 del 1972, conferiscano il diritto

alla detrazione. Tale circostanza, che anche nel caso in esame condiziona la spettanza del diritto alla detrazione, implica evidentemente una valutazione delle situazioni di fatto collegate all'esercizio dell'attività, che non può essere svolta in sede di risposta ad istanza di interpello.

La spettanza del diritto alla detrazione non è, comunque, necessariamente esclusa dalla iniziale esiguità delle operazioni imponibili attive, in quanto in virtù del principio della neutralità dell'Iva anche le spese di investimento, effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa, devono essere ricondotte all'attività economica esercitata. La mancanza di ricavi nei primi anni di attività non può essere configurata, di per sé, come un impedimento alla detrazione dell'Iva quando gli acquisti sono relativi a beni e servizi impiegati nell'attività di impresa e in funzione di operazioni imponibili. Sarebbe, infatti, in contrasto con il richiamato principio ritenere che l'attività imprenditoriale propriamente detta abbia inizio soltanto in corrispondenza di operazioni attive, e in presenza di un reddito imponibile (cfr. sentenze Corte di Cassazione n. 1863 del 2 febbraio 2004; n. 5739 del 16 marzo 2005).

Tanto premesso, per quanto più in particolare concerne la spettanza del rimborso (e, nel presupposto, da verificare, che l'Iva sia detraibile) si ritiene che l'art. 30, comma secondo, lett. c) del DPR n. 633 del 1972 consente di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili o di beni e servizi utilizzati per studi e ricerca. Per individuare i beni ammortizzabili occorre far riferimento alle norme previste per le imposte sui redditi. In linea generale, in base agli articoli 102 e 102 del TUIR, sono

considerati ammortizzabili esclusivamente i beni strumentali, ossia quei beni che vengono utilizzati nel ciclo produttivo direttamente dall'imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale. Pertanto, solo qualora i beni e i servizi acquistati dal consorzio istante rispondano alle caratteristiche e all'utilizzo descritto, l'eccedenza Iva ad essi riferibile può essere chiesta a rimborso. Per quanto riguarda, infine, l'eccedenza Iva riferibile all'acquisto di beni e servizi utilizzati per finalità di studio e ricerca, costituisce requisito necessario affinché si intenda realizzato il presupposto stabilito dall'art. 30, secondo comma, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, l'impiego diretto e strumentale degli stessi, da parte del Consorzio, nell'ambito dell'attività di impresa esercitata.

5 ottobre 2010

Massimo Pipino

