



Il chiarimento giunge dall'amministrazione finanziaria in risposta a due istanze d'interpello

Project financing con rimborso

Alla società l'Iva sui costi sostenuti per costruire le opere

DI FEDERICO SALVADORI
E FABIO GIOMMONI

L'Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa è intervenuta di recente in tema di concessioni di lavori pubblici (c.d. project financing), in risposta a due istanze di interpello presentate da società di progetto titolari di concessioni per la costruzione e gestione di opere pubbliche, riconoscendo in capo alle stesse il diritto di ottenere, in base all'art. 30, comma 3, lett. c), del dpr 633/1972, il rimborso dell'Iva assolta in via di rivalsa sui costi sostenuti per la realizzazione dell'opera.

Tale norma, come noto, consente di richiedere il rimborso dell'eccedenza Iva detraibile, limitatamente però «all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche». In merito, l'Amministrazione finanziaria ha avuto più volte modo di precisare in passato che, al fine di individuare i beni rientranti nella categoria dei beni ammortizzabili occorre fare riferimento alle norme previste per le imposte sul reddito (cfr. Ris. n. 147/E del 2009). Al riguardo, si era posta, pertanto, la questione se i costi sostenuti dal concessionario per la realizzazione dell'opera pubblica potessero essere da questi capitalizzati nel proprio stato patrimoniale e quindi considerati alla stregua di beni ammortizzabili, considerato il fatto che da un punto di vista meramente formale il concessionario non vanta sull'opera costruita alcun diritto di proprietà o altro diritto reale immobiliare, potendo unicamente utilizzare la stessa in base a un diritto di concessione, seppure di durata ultrannuale.

Il dubbio non si è mai posto, invece, nel diverso caso in cui il concessionario realizza l'opera pubblica previa attribuzione a proprio favore da parte del concedente di un diritto di superficie sull'area sulla quale la costruzione insiste. In tal caso, infatti, per il principio dell'accessione, il bene che viene costruito sull'area diviene

immediatamente di proprietà del concessionario il quale non potrà ovviamente che iscriverlo nel proprio bilancio tra le immobilizzazioni materiali. In tal caso, essendo palese la sua natura di bene ammortizzabile, anche il diritto al rimborso dell'Iva assolta sui costi per la sua costruzione non poteva certo essere messo in discussione.

Con le citate risposte a interpello del 16 marzo 2010 e del 6 agosto 2010, l'Amministrazione finanziaria ha quindi contribuito a chiarire i dubbi che erano sorti sul tema, sostenendo espressamente che, anche nel caso in cui il concessionario non risulti titolare di un diritto di superficie sopra l'area sulla quale la costruzione insiste, cionondimeno i costi da egli sostenuti per la realizzazione dell'opera, risultano da egli iscrिवibili nel proprio bilancio, fra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale, trattandosi di costi per l'acquisizione di un bene ad utilità pluriennale.

Nella concessione di lavori pubblici, infatti, l'onere della realizzazione dell'opera ricade sul concessionario, la cui controprestazione è di solito costituita unicamente dal diritto di gestire e di sfruttare economicamente i lavori realizzati per l'intera durata della concessione, per cui la fattispecie non è in alcun modo equiparabile a quella dell'appalto di lavori pubblici, in cui l'onere della realizzazione dell'opera ricade interamente sul concedente.

In dettaglio, in entrambe le fattispecie oggetto dei predetti interpelli, l'opera da realizzare era destinata, in base alla convenzione, a divenire, sin da subito, di proprietà dell'Azienda concedente (c.d. devoluzione immediata). In tale ipotesi, sostiene l'Agenzia delle entrate, i costi sostenuti per la realizzazione della costruzione rappresentano la contropartita per l'acquisizione del diritto di concessione, di cui costituiscono il controvalore. Tale diritto risulta pertanto iscrिवibile nello stato patrimoniale del concessionario, fra le immobilizzazioni immateriali,

alla voce B.I.4: «Concessioni, licenze, marchi e diritti simili», le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'art. 103, c. 2, del Tuir, risulteranno deducibili «in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto».

Anche nel diverso caso in cui la devoluzione dell'opera avvenga al termine della concessione, fattispecie peraltro non considerata dall'Agenzia, si ritiene comunque che l'opera costruita debba essere iscritta nello stato patrimoniale del concessionario, questa volta però fra le immobilizzazioni materiali, alla voce B.II.4: «Altri beni» quale bene gratuitamente devolvibile, ma pur sempre ammortizzabile.

Come diretta conseguenza del riconoscimento in capo alla società di progetto del diritto a dedurre dal proprio reddito gli ammortamenti derivanti dal diritto di concessione, nelle citate risposte ad interpello l'Amministrazione ha ammesso espressamente che l'eccedenza Iva detraibile relativa ai costi sostenuti per la realizzazione dei lavori possa essere chiesta a rimborso, ai sensi dell'art. 30, c. 3, lett. c), del dpr 633/1972. Ciò a patto ovviamente che i costi sostenuti per la realizzazione del bene ammortizzabile siano destinati ad essere utilizzati in operazioni imponibili ad Iva o che, comunque, danno diritto alla detrazione, ai sensi dell'art. 19 del dpr 633/1972.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate precisa altresì che la suddetta richiesta di rimborso può essere avanzata anche con riferimento all'Iva relativa ai costi sostenuti in corso d'opera, i quali risultano iscritti nel bilancio dalla società di progetto





alla voce B.I.6 «immobilizzazioni in corso e acconti».

In conclusione, pur prendendo atto di questo importante chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, si rileva tuttavia come, vista la rilevanza del tema trattato, sarebbe stato più opportuno che alle citate risposte ad interpello fosse stata data idonea divulgazione, mediante il loro inserimento nel servizio di documentazione tributaria del sito internet dell'Agenzia, in modo da far acquisire alle stesse valenza generale di risoluzioni, come tali suscettibili di essere applicate anche al di là del caso concreto per il quale sono state formulate.

—©Riproduzione riservata—■

Pagina a cura dello
STUDIO ASSOCIATO
NATALONI