

Concessione di costruzione e gestione di opera pubblica – Rimborso IVA – Chiarimenti ministeriali

27 Settembre 2010

In presenza di un'opera realizzata in *“project financing”*, l'eccedenza IVA inerente l'acquisizione del *“diritto di concessione”* da parte della società di progetto, titolare della medesima concessione, può essere chiesta a rimborso, in quanto relativa all'acquisizione di un bene immateriale ammortizzabile.

Questo l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate in risposta a specifici interpelli, che a breve dovrebbero essere tramutati in un pronunciamento ufficiale e che accolgono integralmente la posizione dell'ANCE, sostenuta da tempo in materia presso le competenti sedi[1].

I casi sottoposti al vaglio dell'Amministrazione finanziaria riguardano entrambi società di progetto, 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, di proprietà fin dall'origine delle Stazioni appaltanti concedenti (cd. *devoluzione immediata*), le società di progetto, in forza alle convenzioni sottoscritte, vedono riconosciuto il diritto di gestione e sfruttamento economico degli immobili edificati, per tutta la durata della concessione.

Ciò premesso, le imprese istanti hanno chiesto chiarimenti sulla possibilità di ottenere il rimborso dell'eccedenza detraibile IVA relativa alle spese di costruzione delle opere, ai sensi 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[2]).

In merito, gli Uffici ministeriali, superando il proprio precedente orientamento, fornito nella Risoluzione n.372/E del 6 ottobre 2008 ([cf. Concessione di costruzione-gestione opera di interesse pubblico: Rimborso IVA - Chiarimenti del 31 ottobre 2008](#)), osservano dapprima i contenuti delle convenzioni che disciplinano i rapporti tra Stazioni appaltanti e società concessionarie, sottolineando che, mentre i beni realizzati sono sin dall'origine di proprietà degli Enti concedenti, le società di progetto acquisiscono, quali controprestazioni, il diritto di gestione delle opere per la durata delle convenzioni stipulate, ai sensi del citato art.143, comma 3 del D.Lgs. 163/2006[3].

Se non v'è mai stato 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.**

In operazioni di "project financing", di fatto, le imprese concessionarie, anche qualora non risultino proprietarie dell'opera realizzata, acquisiscono comunque un "diritto di concessione" relativo alla gestione dell'opera stessa, che costituisce un'immobilizzazione immateriale fiscalmente ammortizzabile^[4], iscrivibile nell'Attivo dello Stato Patrimoniale, ai sensi dell'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 simili", **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, ai sensi dell'art.103, comma 2 del TUIR - D.P.R. 917/1986^[5]. Da tali considerazioni deriva, quindi, la conferma della **possibilità per le medesime società 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 rivolta 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 IVA, ai sensi 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".

^[1] In proposito, cfr. NEWS ANCE n.2054 del 31 ottobre 2008

^[2] **D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 - Art. 30 - Versamento di conguaglio e rimborso della eccedenza**

(omissis)

3. Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell' eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all' atto della presentazione della dichiarazione:

- a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l' effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell' imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto e sesto comma;
- b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell' ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- c) limitatamente all' imposta relativa all' acquisto o all' importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;

(omissis)

[3] D.Lgs. 12 aprile 2006 n.163 - Art.143. Caratteristiche delle concessioni di lavori pubblici.

(omissis)

3. La controprestazione a favore del concessionario consiste, di regola, unicamente nel diritto di gestire funzionalmente e di sfruttare economicamente tutti i lavori realizzati.

(omissis)

[4] 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).

[5] D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 - Art.103 - Ammortamento dei beni immateriali

(omissis)

2. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

(omissis)