

## Agenzia delle Entrate

### RISOLUZIONE N. 395 del 27 dicembre 2002

**Oggetto: Trattamento fiscale da riservare ai contributi erogati alle aziende di trasporto per l'installazione di sistemi di trasporto rapido di massa ai sensi dell'articolo 10 della legge 26 febbraio 1992 n. 211 e dell'articolo 19, comma 2, della legge 11 febbraio 1994, n. 109. Interpello.**

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente l'esatta applicazione dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché degli articoli 53 e 75 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e' stato esposto il seguente

#### Quesito

La XY S.p.a. (di seguito denominata "societa' istante") e' una societa' che coordina, nel contesto della procedura del project financing prevista dagli [articoli 37-bis](#) e seguenti della legge 11 febbraio 1994 n. 109, il costituendo consorzio promotore della realizzazione e gestione in concessione della linea metropolitana di.....

A tale consorzio partecipa la AB S.p.a. con sede in ....., la quale, con istanza di interpello, ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento da riservare, agli effetti dell'imposizione diretta e indiretta, ai contributi erogati direttamente ai soggetti attuatori ai sensi dell'articolo 10 della legge 26 febbraio 1992, n. 211 e dell'[articolo 19, comma 2, della citata legge n. 109 del 1994](#).

Trattasi, piu' precisamente:

1. del contributo erogato per la realizzazione di sistemi di trasporto rapido di massa ai sensi dell'articolo 10 della legge 26 febbraio 1992, n. 211, nella misura del 60 per cento degli oneri sostenuti per capitale e interessi dai soggetti attuatori;

2. del prezzo pagato ai sensi dell'[articolo 19, comma 2](#), della legge 11 febbraio 1994, n. 109 per il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione dei servizi.

Al riguardo, la XY S.p.a. chiede di conoscere se le considerazioni espresse dalla scrivente nella nota prot. n.....del ..... *[si veda qui il testo della [Risoluzione 161/E](#)]*, di risposta al citato interpello, mantengono la loro validita' anche dopo le modifiche apportate alla legge n. 109 del 1994 dall'[articolo 7 della legge 1 agosto 2002 n. 166](#).

#### Soluzione prospettata dal contribuente

La societa' non prospetta alcuna soluzione interpretativa al quesito posto con l'istanza di interpello.

#### Parere dell'Agenzia delle Entrate

Nella citata [nota](#) prot. n....del....., la scrivente ha approfondito la questione del trattamento da riservare, agli effetti dell'Iva e delle imposte sui redditi, ai contributi erogati ai sensi dell'articolo 10 della legge n. 211 del 1992 e dell'[articolo 19, comma 2](#), della legge n. 109 del 1994.

Si ritiene opportuno, al riguardo, riesaminare le varie questioni gia' affrontate, in considerazione delle modifiche normative apportate con il citato [articolo 7 della legge n. 166 del 2002](#).

#### **1. Trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, del contributo erogato ai sensi della legge 26 febbraio 1992, n. 211.**

La legge appena citata stabilisce procedure e competenze per l'erogazione di contributi, da parte del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, a favore dei Comuni che intendono sviluppare il trasporto pubblico nelle aree urbane con l'installazione di sistemi di trasporto rapido di massa.

Tali contributi, determinati nella misura del 60 per cento dell'ammontare degli investimenti, possono essere erogati, ai sensi dell'articolo 9 della legge stessa, direttamente a favore dei soggetti attuatori a partecipazione pubblica, restando a carico dei medesimi l'onere di finanziarsi per le quote residue non coperte dai contributi.

Posto che la concessione del contributo e' deliberata allo scopo di procedere alla realizzazione di beni strumentali, si ritiene che il contributo stesso possa essere correttamente qualificato come contributo in conto impianti, ai sensi dell'articolo 76, comma 1, lettera a) del Tuir, da contabilizzare secondo il metodo della riduzione del costo dei cespiti a cui si riferiscono, e partecipando cosi' indirettamente alla formazione del reddito d'impresa sotto forma di minori quote di ammortamento fiscalmente deducibili, ovvero con il metodo del rinvio per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi.

Inoltre, ad una conclusione analoga si arriva considerando che trattasi di contributi erogati per la realizzazione di beni gratuitamente devolvibili al termine della concessione; infatti in tal caso l'articolo 69 del Tuir consente al soggetto attuatore di procedere alla deduzione di quote costanti di ammortamento finanziario, determinate "dividendo il costo dei beni, diminuito degli eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione".

## **2. Trattamento, ai fini dell'Iva, del contributo erogato ai sensi della legge 26 febbraio 1992, n. 211.**

La questione posta richiama le problematiche relative all'imposizione ai fini dell'IVA dei contributi erogati dallo Stato, da enti pubblici, ecc..

Come avuto modo di chiarire da ultimo con la risoluzione n. 183 dell'11 giugno 2002, in linea generale un contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si e' in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

Il contributo assume, quindi, natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto.

Di contro, l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcuna' in controprestazione. Così, in generale, i contributi a fondo perduto, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti ad imposta.

Al fine di accertare se i contributi di cui alla citata legge n. 211 del 1992 costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento agli interessi delle parti che, ai sensi della legge in esame, intervengono nel procedimento di erogazione dei contributi stessi.

Al riguardo, problematiche particolari sorgono in considerazione del fatto che gli enti locali possono avvalersi per la realizzazione e la gestione dei programmi di intervento, ai sensi dell'articolo 2 della legge in esame, di soggetti c.d. "attuatori" costituiti sotto la forma di società di capitali ai sensi degli [articoli 113](#) e [113-bis](#) del Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, nonché di aziende e società già concessionarie di reti metropolitane a guida vincolata.

Infatti, qualora i Comuni beneficiari dei contributi si avvalgano delle società di cui sopra, e' previsto che i contributi in questione siano erogati direttamente a tali soggetti evitando, così, che i fondi erogati compiano inutili movimentazioni in entrata e in uscita nelle casse comunali prima di arrivare ai destinatari finali.

In tale contesto, e' da rilevare che i soggetti attuatori svolgono un ruolo importante in tutte le fasi del procedimento che da' luogo all'erogazione del contributo.

Nelle fasi preliminari tali soggetti partecipano, nella predisposizione dei programmi di intervento, alla definizione degli accordi di programma d'intesa con gli enti locali e le altre amministrazioni coinvolte nel progetto (articolo 3 della legge n. 211 del 1992).

Successivamente, entro 240 giorni dalla data di approvazione dei programmi di cui sopra, gli stessi soggetti trasmettono al competente Ministero la progettazione esecutiva delle opere e degli interventi ammessi a finanziamento (articolo 5).

In una fase susseguente, i soggetti attuatori incassano direttamente dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti i contributi previsti dalla legge n. 211 del 1992.

Nel contempo, i soggetti attuatori, al fine di finanziare la quota degli investimenti non coperta da contributo, possono emettere obbligazioni sul mercato interno ed internazionale, previa approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze, ovvero contrarre mutui con la Cassa depositi e prestiti e con istituti di credito nazionali od esteri.

Risulta evidente l'importante ruolo pubblicistico che la legge conferisce ai soggetti attuatori nell'intero procedimento di erogazione del contributo. L'attribuzione di specifiche competenze a questi soggetti, infatti, e' stata prevista anche in considerazione delle finalità generali che i medesimi sono chiamati a perseguire in questo contesto.

Ne e' una prova importante la disposizione di cui all'articolo 8, comma 2, che stabilisce che le obbligazioni emesse e i mutui contratti dai soggetti attuatori sono garantiti dallo Stato per il rimborso del capitale ed il pagamento degli interessi.

Sulla base delle suesposte considerazioni, si ritiene che nella fattispecie in esame si sia in presenza di un contributo a fondo perduto avente natura di movimentazione finanziaria, che non si inserisce in un rapporto sinallagmatico, con la conseguenza che la corresponsione del medesimo e' esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per difetto del presupposto oggettivo.

## **3. Trattamento, ai fini dell'Iva, del prezzo previsto dall'articolo 19, comma 2, della legge 11 febbraio 1994, n. 109.**

Occorre, ora, esaminare il trattamento, agli effetti dell'Iva, da riservare al "prezzo" previsto dall'[articolo 19, comma 2](#), della legge n. 109 del 1994, in considerazione delle modifiche apportate dall'[articolo 7 della legge n. 166 del 2002](#).

Il prezzo in questione e' previsto nel contesto normativo relativo alla concessione a privati della realizzazione di opere pubbliche e della relativa gestione di servizi ed e' pagato, in deroga alla regola generale dell'assenza di corrispettivo, dall'amministrazione aggiudicatrice "qualora necessario" per assicurare al concessionario il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della gestione dei servizi.

Al riguardo, notevole importanza riveste, nel sistema del project financing, la presentazione, da parte dei promotori, di un piano economico-finanziario, asseverato da un istituto di credito, che comprenda tutti gli elementi atti a consentire all'amministrazione concedente di compiere una propria valutazione sull'iniziativa.

In particolare, con tale strumento viene valutata la sussistenza dell'equilibrio dell'investimento sotto il duplice profilo economico e finanziario, cioè sia con riguardo ai ricavi attesi che devono poter ripagare i costi di realizzazione dell'opera e di gestione del servizio, sia in relazione alle relative risorse finanziarie che saranno utilizzate per gli esborsi monetari relativi al rimborso dei finanziamenti ottenuti.

Nel piano sono indicati, fra gli altri, i seguenti elementi:

- il prezzo che il promotore intende chiedere all'amministrazione aggiudicatrice per la realizzazione delle opere;
- il prezzo che il promotore intende corrispondere alla stessa amministrazione per la costituzione o il trasferimento dei diritti relativi alla gestione dei servizi;
- il canone che il promotore intende corrispondere all'amministrazione;
- la durata prevista della concessione;
- i costi e i ricavi previsti e i conseguenti flussi di cassa.

Sulla base degli elementi sopra elencati e, in particolare, dal raffronto fra il valore delle opere posto a carico dell'amministrazione ed il valore dei diritti relativi alla gestione dei servizi a carico del concessionario, in sede di gara e' stabilito il prezzo che l'amministrazione aggiudicatrice potra' pagare, a seguito delle modifiche apportate con il citato [articolo 7 della legge n. 166 del 2002](#), anche in un'epoca antecedente all'ultimazione dell'opera.

Poiche' la controprestazione a favore del concessionario consiste unicamente nel diritto di gestire e di sfruttare economicamente l'opera da realizzare, il prezzo di cui sopra assume il carattere di elemento sinallagmatico accidentale che l'amministrazione corrisponde al concessionario al solo fine del perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione dei servizi, ferma restando la necessita' della presenza del rischio di gestione.

Sulla base di tali considerazioni, il prezzo posto a carico dell'amministrazione aggiudicatrice, ai sensi dell'[articolo 19, comma 2](#), della legge n. 109 del 1994, e' da assoggettare regolarmente ad Iva secondo l'aliquota prevista per la realizzazione dell'opera.

#### **4. Trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, del prezzo previsto dall'articolo 19, comma 2, della legge 11 febbraio 1994, n. 109.**

Per quanto concerne il trattamento relativo all'imposizione diretta sul contributo appena citato, si rileva che lo stesso costituisce, per la societa' concessionaria, componente positivo di reddito, rientrante fra i ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir, da imputarsi all'esercizio di competenza.

Al riguardo, l'articolo 75, comma 1, del Tuir, stabilisce un principio generale secondo il quale "i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, (...), concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza", e i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti "alla data in cui le prestazioni sono ultimate".

Tale norma fiscale, nella sua genericita', rinvia al concetto di "competenza economica" definito dalla normativa civilistica e l'Amministrazione finanziaria, al riguardo, in diversi documenti di prassi, ha ribadito la validita' dei criteri civilistici vigenti ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza.

[Torna su](#) [Home](#)