

Risposta n. 376/2023

OGGETTO: IVA – Rilevanza IVA delle somme corrisposte da enti pubblici per la realizzazione di interventi connessi all'organizzazione dell'evento a rilevanza nazionale xxxx

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ALFA (di seguito anche Società) è definita dall'articolo x del decreto-legge xxxxxx, n. x, convertito, con modificazioni, dalla legge xxxxxx, n. x, e ss.mm.ii. , quale S.p.A. "*partecipata dai Ministeri ... nella misura del x per cento ciascuno, dalla Regione X e dalla Regione Y nella misura del x per cento ciascuna, dalle ProvinceZZ nella misura del x per cento ciascuna*" ed è sottoposta "*alla vigilanza del Ministero ... che, d'intesa con le Regioni X e Y e le Province ZZ, esercita il controllo analogo congiunto, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.*

La Società, la cui durata è fissata sino al xxxxxx, riveste il ruolo operativo ed esecutivo con funzioni di centrale di committenza e stazione appaltante, anche previa

stipula di convenzioni con altre amministrazioni aggiudicatrici, per la progettazione e realizzazione delle opere, anche infrastrutturali, connesse e di contesto, correlate all'evento di rilevanza nazionale xxxx, finanziate sulla base di un Piano degli Interventi approvato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri xxxxxx, predisposto dalla Società d'intesa con il Ministero ... e con le Regioni interessate, in coerenza con le indicazioni del Comitato organizzatore.

La Società ha, altresì, il compito di monitorare costantemente lo stato di avanzamento delle attività sopra indicate, informandone periodicamente il Comitato organizzatore.

La Società non potrà vantare alcun titolo alla gestione dell'opera realizzata che competerà in via esclusiva all'ente territorialmente competente o al soggetto terzo da esso individuato nel rispetto della vigente normativa.

In attuazione di quanto previsto della Legge che ha stanziato le risorse per la realizzazione delle opere all'organizzazione dell'evento xxxx, il decreto del xxxxxx, adottato dal Sottosegretario di Stato ..., di concerto con il Ministro ... (di seguito anche "decreto di riparto"), ha individuato gli interventi da finanziare con l'indicazione, per ciascuno di essi, del soggetto attuatore, del relativo costo, dei finanziamenti già disponibili e relative fonti e dell'importo finanziato con le risorse di cui alla citata Legge..

Nel decreto di riparto è specificato, inoltre, che, conformemente a quanto previsto dal D.L n. xxxxxx, sono attribuite alla Società ALFA le somme previste alla voce "oneri di investimento", compresa nel Quadro Economico di tutti gli interventi desunto da quello effettivo inserito nel sistema di monitoraggio di cui al decreto legislativo yyy:

· nella misura del **tre per cento** dell'importo complessivo lordo dei lavori e delle forniture degli interventi per i quali la **Società assume il ruolo di centrale di committenza e stazione appaltante**;

· nella misura **dell'uno per cento** dell'importo complessivo lordo dei lavori e delle forniture degli interventi per i quali **la Società non assume il ruolo di centrale di committenza e stazione appaltante**;

ALFA rappresenta che le somme erogate a tale titolo hanno la finalità di remunerare i costi di funzionamento per lo svolgimento delle funzioni ad essa attribuite dalla legge e dallo Statuto.

Il loro ammontare, essendo stimato *ex lege* nella misura "massima" del 3% dei quadri economici degli interventi da farsi, impone alla Società di operare con estremo rigore gestionale, affinché tali risorse siano effettivamente remunerative o quantomeno capienti rispetto ai costi effettivi di funzionamento.

Il D.P.C.M. del xxxxxx di approvazione del Piano degli Interventi ha specificato in capo alla Società precisi obblighi di fare, anche nei diretti confronti degli enti finanziatori oltre che degli enti beneficiari.

In particolare, l'articolo 2 del citato DPCM distingue:

- "*essenziali-indifferibili*" le opere da consegnare, ai sensi dell'articolo 230 del decreto del Presidente della Repubblica 5 ottobre 2010, n. 207 (Regolamento di esecuzione ed attuazione del Codice dei contratti pubblici), entro dicembre xxxx, ai fini del puntuale e corretto svolgimento dell'evento xxxx nei modi e nei tempi predefiniti;

- "*essenziali*" le opere che hanno effetti durevoli per l'economia, in un'ottica di sviluppo e rilancio dei territori interessati e che costituiscono eredità dell'evento xxxx,

per le quali è adottato un approccio gestionale inteso a completare i suddetti interventi per l'organizzazione dell'evento o, in subordine, tenuto conto dello stato di consistenza dei procedimenti e delle relative coperture finanziarie, ad assicurare la fruizione degli stessi anche per stralci funzionali.

Al fine di definire le modalità di trasferimento e di rendicontazione delle risorse, l'apposita Convenzione stipulata tra la Società e la Presidenza del Consiglio dei Ministri, aumentando, rispetto al decreto di riparto, il numero di opere per le quali la Società opera quale soggetto attuatore, stabilisce che le somme da trasferire per la realizzazione di 27 opere saranno attribuite nel seguente modo:

a) importo spettante quale **soggetto attuatore di n. 23 opere** indicate nella Tabella n.1, allegata alla Convenzione, pari ad euro xxx in totale, declinato come segue:

- euro xxx a titolo del 3% (ex articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto riparto), indicato nell'Allegato A della Convenzione come **"oneri di investimento"**;

- euro xxx **a titolo di finanziamento** per la realizzazione delle 23 opere succitate indicato nell'Allegato A della Convenzione come "totale netto";

b) importo pari a euro xxx quale importo totale **riguardante le 4 opere**, indicate nella Tabella n.2, allegata alla Convenzione, trasferito a titolo dell'1% (ex articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto riparto) - indicato nell'Allegato A della Convenzione **come attività di "monitoraggio" della realizzazione di dette opere.**

Tanto premesso, la Società chiede chiarimenti in merito al corretto inquadramento delle somme trasferite, con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, all'imposta sul reddito delle società ed all'imposta regionale sulle attività produttive.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito all'imposta sul valore aggiunto, l'istante osserva in primo luogo che, dall'analisi delle disposizioni normative e di prassi (nello specifico, la Risoluzione n. 37/E dell'8 marzo 2007), la Società, costituita nella forma di società per azioni ed operante come soggetto *in house*, deve essere considerata un soggetto passivo IVA in quanto svolge attività commerciale, ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633/72.

Relativamente al presupposto oggettivo, la Società osserva che, con riferimento alle 27 opere oggetto della Convenzione, l'approvvigionamento finanziario è destinato in parte alle proprie spese di funzionamento, a titolo di "oneri da investimento" o per l'attività di monitoraggio, mentre la maggior parte delle risorse è finalizzato a finanziare l'effettiva realizzazione delle opere.

Secondo l'istante, l'interesse patrimoniale degli Enti finanziatori è rinvenibile nella Convenzione, laddove sono previsti specifici obblighi e responsabilità in capo alla Società (art. 9 "*Obblighi della Società*", art. 11 "*Rendicontazione*", art. 12 "*Responsabilità dei rapporti con i terzi*"), da cui si evince la sua "mission istituzionale" e gli interessi pubblici alla cui realizzazione la medesima è finalizzata.

L'interesse patrimoniale degli enti erogatori delle risorse finanziarie, e di converso gli obblighi in capo alla società, è altresì rinvenibile allorché le norme sopra richiamate impongono che la realizzazione delle opere "essenziali e indifferibili" deve avvenire entro un termine perentorio al fine di consentire il corretto svolgimento dell'evento di rilevanza nazionale xxxx, e le opere "essenziali" avranno effetti durevoli per l'economia, in un'ottica di sviluppo e rilancio dei territori interessati.

In tutte le funzioni istituzionalmente demandate, segnatamente quella di prestatore di servizi di progettazione (di ingegneria ed architettura), nonché di stazione appaltante e centrale di committenza, la Società rappresenta di sostenere il rischio operativo, sotto forma di «rischio di costruzione», ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. aaa) e bbb) del d.lgs. n. 50/2016, ossia quello *"legato al ritardo nei tempi di consegna, al non rispetto degli standard di progetto, all'aumento dei costi, a inconvenienti di tipo tecnico nell'opera e al mancato completamento dell'opera"*, e di «rischio di disponibilità», cioè *"il rischio legato alla capacità del concessionario di erogare le prestazioni contrattuali pattuite, sia per volume che per standard di qualità previsti"*.

Inoltre, diversamente dall'ente pubblico, la Società rileva che non potrà vantare alcun titolo alla gestione dell'opera realizzata, che competerà in via esclusiva all'ente territorialmente competente o al soggetto terzo da esso individuato nel rispetto della vigente normativa.

Pertanto - osserva l'istante - il presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi della normativa europea, può essere escluso solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro.

Alla luce di tali elementi, richiamando anche i contenuti della circolare n. 34/E del 21 novembre 2013, l'istante ritiene che le proprie prestazioni siano effettuate a titolo oneroso, nel senso che il committente (i.e. l'ente pubblico) deve pagare un corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi ricevuta (attività di centrale di committenza, esecuzione delle opere, monitoraggio, attività svolta quale soggetto attuatore, attività di progettazione, rendicontazione, ecc.) e che, pertanto, esse vadano ricondotte all'articolo 3, primo comma, del decreto IVA.

In definitiva, l'istante ritiene che le risorse trasferite alla società per la realizzazione delle opere, la copertura degli oneri d'investimento ed il monitoraggio siano corrispettivi imponibili IVA, in quanto frutto di un rapporto sinallagmatico con l'ente pubblico committente, che prevede attribuzioni patrimoniali reciproche a carico di ciascuna parte a vantaggio della controparte.

Di converso, secondo la Società, l'IVA sulle spese riferibili alle opere prodotte sarà detraibile essendo riconducibili ad operazioni a "valle" imponibili.

Al caso di specie l'istante ritiene altresì applicabile il regime di split payment, ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/72, comma 1-bis, lett. b):

- sulle fatture emesse con l'annotazione "scissione dei pagamenti". Nella dichiarazione IVA tali operazioni dovranno essere indicate al rigo VE38;

- sulle fatture ricevute che dovranno essere annotate sia nel registro degli acquisti che delle fatture emesse (ex art.23 del D.P.R. 633/72). Nella dichiarazione IVA le operazioni dovranno essere riportate nel rigo VF13 e contemporaneamente indicarla anche al rigo VJ18.

In ordine al presupposto territoriale, l'istante rappresenta che le prestazioni di cui trattasi sono rilevanti nel territorio dello Stato, in quanto, ai sensi dell'art.7-ter, comma 1, lettera a) del D.P.R. 633/72, sono rese a soggetti passivi di diritto pubblico residenti nel territorio dello Stato.

L'unica eccezione riguarda le opere che saranno svolte presso il Comune di X (territorio extra-UE), per le quali ritiene applicabile - alla luce della natura delle stesse - l'art. 7-quater del DPR 633/72. In tale fattispecie la Società riceverà fattura fuori campo IVA, in relazione alla quale non si renderà applicabile il regime di split-

payment. Di converso la Società, per l'importo corrispondente a tali opere, procederà alla fatturazione (non in split-payment) senza addebito dell'IVA, essendo correlata a monte con un'operazione fuori campo.

Con riferimento alla rilevanza ai fini IRES e IRAP dei corrispettivi intesi come "oneri di investimento", come "monitoraggio" e dei contributi intesi come "finanziamenti", la Società osserva che, secondo quanto emerge dalle disposizioni normative descritte in precedenza, gli acquisti di beni e servizi operati dalla stessa in esecuzione delle convenzioni stipulate si inseriscono in un rapporto di mandato, nel quale la Società opera come mandatario senza rappresentanza, quindi in nome proprio e per conto dei soggetti esterni erogatori. Pertanto - osserva l'istante - a differenza di ciò che accade ai fini IVA - in cui ai sensi dell'art. 3 co. 3 ultimo periodo del DPR 633/72 le prestazioni di servizi ricevute dal mandatario senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario - le operazioni compiute dalla Società mandataria, nell'espletamento dei propri obblighi a contrarre con soggetti terzi per conto del mandante, sono neutrali dal punto di vista economico, posto che essa si limita a ribaltare sul soggetto per conto del quale ha agito (i.e. l'ente pubblico) il risultato economico delle operazioni concluse.

In conseguenza di ciò, la Società ritiene che la somma di euro xxx, necessaria per la realizzazione delle opere, non avrà alcuna rilevanza fiscale ai fini delle imposte dirette, in quanto può essere considerata come una posta patrimoniale da contabilizzare nel passivo dello stato patrimoniale da impiegare a copertura delle spese per la realizzazione delle opere essenziali e indifferibili che verranno contabilizzate nell'attivo dello stato patrimoniale come partite da liquidare.

Di converso assumerà rilevanza reddituale ai fini IRES ed IRAP la somma di euro xxx (oneri di investimento) per le attività erogate in relazione alle opere in cui la Società è soggetto attuatore. Analogamente, per le opere in cui la Società non è soggetto attuatore, i relativi corrispettivi, pari ad euro xxx, sono da considerarsi imponibili ai fini IRES e IRAP, essendo connessi alle attività di monitoraggio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che il presente parere ha ad oggetto i quesiti espressamente prospettati dall'interpellante ed è reso in relazione alla specifica e peculiare fattispecie rappresentata dal contribuente sulla base delle informazioni e della documentazione trasmesse, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e completezza.

In relazione al quesito avente ad oggetto la rilevanza ai fini IVA delle operazioni oggetto di convenzione tra ALFA e gli enti pubblici coinvolti nella realizzazione dell'evento di rilevanza nazionale xxxx è necessario preliminarmente indagare la sussistenza dei presupposti impositivi di applicazione dell'imposta ex art. 1 del DPR n. 633 del 1972 e, in particolare, i presupposti soggettivo e oggettivo, nonché il presupposto territoriale.

In merito al requisito soggettivo, dall'atto costitutivo risulta che ALFA opera come società *in house* su cui il Ministero ..., d'intesa con le Regioni e con le Province ZZ interessate, esercita il controllo analogo ai sensi della disciplina nazionale ed europea.

In merito alla natura giuridica delle società *in house*, si evidenzia che con risoluzione dell'8 marzo 2007, n. 37/E è stato chiarito che le stesse devono ***considerarsi***

organismi aventi una loro autonoma soggettività giuridica rispetto all'ente o enti di appartenenza.

Sul punto, nella citata risoluzione, ribadendo quanto già affermato con la risoluzione 9 novembre 2006, n. 129/E, si è argomentato che dette società, ai fini fiscali, non possono essere assimilate a organismi di diritto pubblico; conseguentemente, rispetto a dette società non può trovare applicazione la disposizione di cui all'articolo 4, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi del quale per gli enti pubblici si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali.

Le operazioni poste in essere dalle predette società, in quanto costituite in forma di società di capitali, anche se tali operazioni sono riconducibili alle funzioni istituzionali dell'ente pubblico di provenienza o di appartenenza, si considerano, dunque, effettuate in ogni caso nell'esercizio d'impresa ai sensi di quanto previsto al comma 2, n. 1) del citato articolo 4 in presenza di operazioni poste in essere da società di ogni genere.

Una volta appurata la sussistenza del presupposto soggettivo, ai fini Iva, in capo alla società istante, occorre verificare se, con riferimento alla fattispecie descritta, ricorre anche quello oggettivo e, in particolare, se l'attività svolta da ALFA sia qualificabile nell'ambito delle prestazioni di servizi a titolo oneroso ex art. 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale "*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*".

Al riguardo, si ricorda che, in termini generali, la rilevanza di un'operazione agli effetti dell'Iva è definita dalla normativa comunitaria in modo ampio (cfr. articoli 2 e 73 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 n. 112).

In particolare, ai fini che qui interessano, secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, una prestazione di servizi è effettuata "a titolo oneroso", ai sensi del citato articolo 2, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE, e configura, pertanto, un'operazione imponibile, *"soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (...); ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico"* (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04, sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93, sentenza 5 luglio 2018, C-544/16, e giurisprudenza ivi citata).

In sostanza, il presupposto oggettivo di applicazione dell'Iva può essere escluso, ai sensi della normativa europea, solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro.

Giova precisare che, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, la rilevanza agli effetti dell'IVA di una determinata operazione prescinde dall'ammontare del corrispettivo previsto [*"la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come negozio a titolo oneroso"*]. Quest'ultima nozione presuppone,

infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo" (in tal senso, cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 12 maggio 2016, causa C-520/14 e giurisprudenza ivi citata)].

Conformemente alla normativa e alla giurisprudenza unionale, l'Amministrazione finanziaria in diversi documenti di prassi ha chiarito che, in linea generale, un "contributo" (*rectius*, una somma di denaro) assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un obbligo di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive (cfr. circolare 22 novembre 2013, n. 34/E; risoluzione 16 febbraio 2005, n. 21/E; risoluzione 27 gennaio 2006, n. 16/E). Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il "contributo" non sia obbligato a dare, fare o permettere alcunché in controprestazione.

In tal senso, l'art 2, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972 statuisce che non sono considerate cessioni di beni e sono conseguentemente escluse dal campo di applicazione dell'imposta "*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*". Così, in linea generale, i contributi a fondo perduto, ossia quelli erogati senza alcuna connessione con prestazioni di servizi o cessioni di beni, non sono soggetti ad imposta (Risoluzione 24 aprile 2001, n. 54/E).

La circolare n. 34/E del 2013 ha suggerito alcuni criteri ermeneutici di carattere generale per la qualificazione, ai fini IVA, delle somme erogate dalle pubbliche Amministrazioni, in particolare al fine di accertare se dette somme costituiscano:

- corrispettivi correlati a prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633 del 1972, o
- mere elargizioni di denaro (*i.e.* contributi), ai sensi dell'art. 2 del medesimo decreto.

Sul punto, la citata circolare ha chiarito che, in mancanza di un puntuale riferimento normativo che individui l'esatta qualificazione e la natura giuridica delle somme, anche agli effetti tributari, è necessario esaminare *caso per caso* il concreto assetto degli interessi delle parti, seguendo taluni criteri interpretativi a tal fine utili, indicati dal medesimo documento di prassi secondo un preciso ordine gerarchico/sequenziale (cfr. paragrafo 2 del medesimo documento di prassi).

Ai fini che qui interessano, la citata circolare n. 34/E del 2013, per quanto di particolare interesse nel caso di specie, nell'enfatizzare la presenza di specifici obblighi del destinatario dell'erogazione nel quadro del tradizionale sinallagma, ha puntualizzato che si opera all'interno di uno schema contrattuale e, quindi, si è in presenza di una erogazione-corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi, oltre che nelle fattispecie disciplinate dal codice dei contratti pubblici, anche per i contratti stipulati al di fuori o in deroga alle norme del codice stesso; ciò - recita la circolare - avviene quando, tra l'altro, i rapporti a prestazioni corrispettive sono costituiti con soggetti caratterizzati da particolari requisiti, per i quali gli affidamenti sono effettuati al di fuori delle regole del medesimo codice, e il medesimo documento individua esemplificativamente proprio le società operanti secondo il modello organizzativo dell'*in house providing*.

La sussistenza di un rapporto avente natura sinallagmatica, inoltre, è ravvisabile anche in presenza di altri indici tra cui, per quanto assume rilievo ai fini della fattispecie in esame:

- la circostanza che ci sia il trasferimento, in tutto o in parte, della proprietà all'ente erogante dei risultati della ricerca o dell'opera finanziata;
- la previsione di clausole risolutive espresse nella convenzione e/o contratto;
- la sussistenza di penalità da inadempimento.

Tali elementi di norma costituiscono la dimostrazione dell'esistenza di un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogante perseguito tramite un rapporto di natura sinallagmatica.

Tenendo conto di tali principi e di tali criteri interpretativi, si è dell'avviso che le somme di denaro erogate, nei termini anzidetti, a favore di ALFA siano qualificabili, ai fini IVA, come corrispettivo pagato per "remunerare" un obbligo di fare a carico della società.

In proposito, giova evidenziare che, a prescindere dalla denominazione utilizzata per indicare dette somme, il decreto di riparto ed il Decreto del xxxxxx di approvazione del piano degli interventi, nonché la Convenzione stipulata con la Presidenza del Consiglio dei Ministri, attribuiscono alla Società

- dettagliate responsabilità nella sua qualità di soggetto attuatore con riferimento ad *"ogni adempimento giuridico, amministrativo e contabile relativo alla realizzazione degli interventi, secondo quanto previsto dalla normativa vigente"*;
- specifici obblighi inerenti, in particolare, il rispetto dei tempi di consegna delle opere essenziali ed indifferibili (entro il 31 dicembre 2025), il monitoraggio

costante della realizzazione degli interventi, la rendicontazione delle spese sostenute, l'eventuale progettazione delle opere.

In particolare, la Convenzione (Obblighi della Società) stabilisce che con la sottoscrizione della Convenzione la Società si impegna a:

- a) assicurare il rispetto e l'aggiornamento dei cronoprogrammi;
- b) assicurare il rispetto delle caratteristiche tecnico-funzionali e sociali delle opere oggetto di intervento;
- c) verificare l'avanzamento finanziario, tecnico e procedurale di tutti gli interventi di cui all'allegato A, sulla base delle informazioni acquisite tramite il sistema di monitoraggio e direttamente dagli altri soggetti attuatori;
- d) presentare al Dipartimento la relazione di accompagnamento e la relazione finale, nonché supportare il Dipartimento nell'analisi della documentazione tecnico-contabile presentata;
- e) fornire al Dipartimento informazioni e dati laddove richiesti dal Dipartimento stesso;
- f) assicurare il rispetto dei tempi di ultimazione degli interventi e concludere le opere in coerenza con il Piano degli interventi di cui al decreto-legge xxxxxx.

Inoltre, resta a carico della Società la responsabilità contrattuale nei confronti dei terzi in relazione alla realizzazione delle opere e degli interventi previsti, mentre il Dipartimento resta estraneo ad ogni pretesa avanzata dai terzi e, a tal proposito, è espressamente previsto che non effettuerà alcun pagamento in nome e per conto della Società.

Dal quadro normativo e convenzionale di cui sopra emerge, pertanto, che l'erogazione delle risorse pubbliche in esame ***presuppone un obbligo di fare in capo alla Società***, secondo i parametri propri dei rapporti sinallagmatici tra le parti, con la conseguente rilevanza ai fini IVA delle operazioni poste in essere dalla Società stessa ed il riconoscimento della qualifica di corrispettivi alle somme complessivamente erogate che rappresentano il controvalore dell'attività svolta dalla società e non una mera elargizione di denaro.

Si fa presente, infine, che tale conclusione non è inficiata dalla circostanza che alla realizzazione delle opere di cui trattasi sia sotteso un interesse pubblico di carattere generale.

In proposito, la Corte di Giustizia UE ha precisato che il fatto che l'attività di cui trattasi consista nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate dalla legge, per uno scopo di interesse generale, è irrilevante per valutare se tale attività costituisca prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 42).

Sul tema, ancora, sempre la stessa Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 22.02.2018 - Causa C-182/17, ha avuto modo di chiarire che l'articolo 2, paragrafo 1, lett.c), della direttiva 2006/112, deve essere interpretato nel senso che *"costituisce una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso soggetta all'IVA, in forza di tale disposizione, un'attività consistente nello svolgimento da parte di una società di determinati compiti pubblici in esecuzione di un contratto concluso tra la società e un comune (i.e. ente pubblico)"*.

In definitiva, si ritiene che le somme destinate alla Società - per la realizzazione delle opere (c.a. xxx euro), per la copertura degli oneri da investimento (c.a. xxx euro) nonché per il monitoraggio nella realizzazione di ulteriori 4 opere (c.a. xxx euro) - siano dei **corrispettivi** rilevanti ai fini IVA, in quanto erogati nell'ambito di un rapporto a prestazioni corrispettive.

Per quanto riguarda, infine, il presupposto territoriale di applicazione dell'imposta, si fa presente che le prestazioni di servizi rese dalla società istante relative alla realizzazione delle opere presso il Comune di X sono fuori campo Iva per carenza del presupposto territoriale ai sensi dell'art. 7-*quater*, primo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972.

Per quanto concerne il diritto alla detrazione dell'Iva assolta o dovuta dalla società istante o alla stessa addebitata a titolo di rivalsa, conformemente ai principi generali dell'IVA (cfr. art. 168 della Direttiva 2006/112/CE ed art. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972), tale diritto è riconosciuto se e nella misura in cui gli acquisti di beni e servizi riguardino l'effettuazione, a valle, di operazioni imponibili o assimilate a queste ultime ai fini della detrazione.

Pertanto, coerentemente alla ricostruzione delle somme erogate nel caso di specie alla stregua di corrispettivi di prestazioni di servizi imponibili in Italia, la società potrà detrarre l'IVA pagata in relazione agli acquisti di beni e di servizi utilizzati per la realizzazione delle opere dall'IVA dovuta in relazione alle prestazioni di servizi rese per la realizzazione di dette opere (remunerate, nei termini anzidetti, dalle somme stabilite, tra l'altro, nella Convenzione stipulata tra la Società e la Presidenza del Consiglio dei Ministri).

Con riferimento all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, si rileva che ALFA è un soggetto iscritto nell'elenco IPA pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche amministrazioni ed è, dunque, riconducibile tra i soggetti per i quali si applica il meccanismo dello split payment, in base al quale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai fornitori nei confronti delle PP.AA. e delle società "affidabili" l'IVA indicata in fattura viene da esse versata direttamente all'Erario.

Ne consegue che la società corrisponderà ai propri fornitori solo l'importo dei corrispettivi dei beni e/o dei servizi ricevuti, comprensivo delle eventuali somme dovute ad altro titolo (ad esempio, il rimborso di anticipazioni fatte in nome e per conto), provvedendo a versare l'IVA direttamente all'Erario.

Per quanto riguarda il rapporto tra ALFA e le PP.AA. "committenti" dei servizi relativi alla realizzazione delle opere svolti dalla società medesima, anche in relazione a detti servizi dovrebbe trovare applicazione, in linea di principio, il meccanismo della scissione dei pagamenti.

Con riferimento alle imposte sui redditi e a all'IRAP si precisa quanto segue.

Ai sensi dell'articolo 85, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), per quanto di interesse nel caso di specie, *«sono considerati ricavi (...):*

g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;

h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge».

I contributi in conto capitale, diversamente, sono disciplinati dal comma 3, dell'articolo 88 del Tuir, in base al quale «*Sono inoltre considerati sopravvenienze attive (...): b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato*».

I contributi disciplinati dalla norma richiamata, definiti «in conto capitale», non sono correlati a specifici fattori produttivi (siano essi di esercizio che a fecondità ripetuta) consistendo in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e, di conseguenza, assumono rilevanza fiscale, come sopravvenienze, nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore.

Tali contributi concorrono al reddito interamente nell'esercizio in cui sono stati conseguiti ovvero, a scelta del contribuente, nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto in quote costanti.

I contributi concessi specificamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili, definiti «*contributi in conto impianti*», non generano né sopravvenienze attive né ricavi, bensì rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Tali contributi, dunque, non assumono autonoma rilevanza fiscale ma devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi. Come precisato con la **risoluzione 22 gennaio 2010, n. 2/E**, si deve tenere presente che il criterio distintivo tra i diversi tipi di contributo consiste nella finalità per la quale quest'ultimo viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative:

- i contributi in «conto esercizio» sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione;
- i contributi in «conto capitale» sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento; mentre
- i contributi in «conto impianti» sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati.

Sulla base di quanto descritto nell'istanza in oggetto, la Società non potrà vantare alcun titolo alla gestione dell'opera realizzata, che competerà in via esclusiva all'ente territorialmente competente o al soggetto terzo da esso individuato nel rispetto della vigente normativa, con la conseguenza che l'opera non può in alcun modo essere fonte di reddito attraverso ricavi da utenza.

Le funzioni istituzionalmente demandate, riconducibili al ruolo di prestatore di servizi di progettazione (di ingegneria e architettura), nonché di stazione appaltante e centrale di committenza, determinano il trasferimento in capo alla Società - come descritto dall'interpellante - del rischio operativo, sotto forma, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. aaa) e bbb) del d.lgs. n. 50/2016, di:

- «rischio di costruzione», che è quello *"legato al ritardo nei tempi di consegna, al non rispetto degli standard di progetto, all'aumento dei costi, a inconvenienti di tipo tecnico nell'opera e al mancato completamento dell'opera"*,
- «rischio di disponibilità», cioè *"il rischio legato alla capacità del concessionario di erogare le prestazioni contrattuali pattuite, sia per volume che per standard di qualità previsti"*.

Ciò premesso, per quanto concerne le somme attribuite a titolo di "*oneri di investimento*" e contributo per l'attività di monitoraggio, devono considerarsi sussistenti i requisiti per l'inclusione di tali componenti di reddito tra i ricavi ai sensi della lettera *h*) del comma 1 dell'articolo 85 del TUIR (*i.e.* i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge).

Con riferimento, invece, alle somme attribuite a titolo di "finanziamento" per la realizzazione delle suddette 23 opere, **nel presupposto che le stesse siano esclusivamente destinate alla realizzazione delle menzionate opere e che, come descritto, le stesse non entrano in alcun modo nella disponibilità dell'interpellante**, si ritiene che l'attribuzione di tali somme non sia assimilabile alle fattispecie di contributi appena descritte, risultando, anche ai fini fiscali, componenti di natura patrimoniale che non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

Resta fermo che eventuali residui acquisti a titolo definitivo non attribuiti alle imprese che realizzano le opere configurerebbero, per l'istante, sopravvenienze attive da assoggettare a tassazione, ai sensi dell'articolo 88 del TUIR.

Per quanto concerne, invece, il quesito relativo all'IRAP, si ricorda che il principio generale che sorregge il vigente sistema impositivo di tale imposta, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma IRAP), è quello della «presa diretta da bilancio» delle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi. In particolare, l'abrogazione dell'articolo 11-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 - che riconosceva la rilevanza nell'IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito - ha determinato lo «sganciamento» del tributo regionale dall'imposta sul reddito stesso rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo

del tributo più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio (cfr. circolari n. 26/E del 20 giugno 2012, n. 27/E del 26 maggio 2009, n. 36/E del 16 luglio 2009 e n. 39/E del 22 luglio 2009).

Per quanto sopra rappresentato, le somme attribuite a titolo di "oneri di investimento" e contributo per l'attività di monitoraggio concorrono alla formazione del valore della produzione netta di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, rappresentando di per sé componenti della voce "altri ricavi" ascrivibili all'attività caratteristica dell'Istante, con il conseguente transito in voci rilevanti ai fini IRAP. Diversamente, le somme attribuite a titolo di "finanziamento" per la realizzazione delle suddette 23 opere, nel presupposto che per le medesime motivazioni precisate in relazione all'IRES, non transitano in voci rilevanti ai fini del tributo regionale, non concorrono alla formazione dell'IRAP.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**