Agenzia Entrate

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali
Settore Fiscalità e compliance degli enti collettivi
Ufficio Consulenza

REGIONE DEL VENETO
Data di arrivo
Data registrazione 24 DIC. 2018
Protocollo 523829
Indice classificazione C.101.01.1
Fascicolo / Fascicolo

REGIONE VENETO
C/O STUDIO DOTT. CLAUDIO FINANZE
LARGO DONEGANI N. 2
20121 MILANO (MI)

PEC: CLAUDIO.FINANZE@LEGALMAIL.IT

DIREZIONE REGIONALE DEL VENETO
MARGHERA
VIA G. DE MARCHI 16
VENEZIA (VE)

*OGGETTO*: **Interpello n. 956 - 1596/2018**
**Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212**
**REGIONE VENETO**
**Codice fiscale 80007580279 Partita IVA 02392630279**
**Istanza presentata il 01/10/2018**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

## QUESITO

La Regione Veneto (di seguito, "Ente" o "Concedente") ha affidato in concessione alla società "*Superstrada Pedemontana Veneta S.r.l*" (di seguito, "Concessionario") - subentrata all'ATI tra il consorzio stabile SIS SCPA e Itinere Infraestructuras S.A. - la progettazione, la costruzione e l'esercizio della superstrada a pedaggio "*Pedemontana Veneta*" (di seguito, "Opera").

La Concessione è stata affidata ai sensi del codice dei contratti pubblici (d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, come sostituito dal d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50) e avrà una durata di 39 anni dalla data di entrata in esercizio dell'Opera.

La convenzione relativa alla concessione è stata stipulata in data 21 ottobre 2009 (di seguito, "Convenzione originaria") dal Commissario Delegato

per l'emergenza determinatasi nel settore traffico e della mobilità nell'area interessata dalla realizzazione dell'Opera, nominato nella persona dell'Ing. Silvano Vernizzi con Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3802 del 15 agosto 2009.

La *"Convenzione originaria prevedeva le seguenti modalità di remunerazione a favore del Concessionario:*

- **a.** *contributo pubblico fisso, in conto costruzione, da corrispondere in stati di avanzamento del lavori("SAL"), pari ad €173.671.875 (ex art. 15, comma 2 della Convezione originaria);*
- **b.** *canone di disponibilità ("Canone"), pari a € 14.533.575 annui, (...) per trent'anni dall'entrata in esercizio di qualsiasi tratta funzionale (ex art. 15, comma 3 della Convezione originaria), soggetto a un particolare meccanismo di conguaglio, fino all'annullamento, nel caso di proventi da tariffa superiori alle stime;*
- **c.** *tariffe da pedaggio (ex artt. 6 e 7 della Convezione originaria) ("Tariffe"), corrisposte dagli utenti al Concessionario per il transito";*
- **d.** *"introiti ancillari da concessioni di pertinenze e aree di servizio, attraversamenti, occupazioni di suolo, ecc.".*

L'istante fa presente che, in data 18 dicembre 2013, è stato stipulato l'atto aggiuntivo ("Atto Aggiuntivo") alla Convenzione – in considerazione delle varianti progettuali nel frattempo intervenute – nel quale è stato:

- **a.** approvato un nuovo piano economico finanziario contrattuale (di seguito, "PEF") *"che prevede maggiori investimenti in capo al Concessionario;*
- **b.** *aumentato l'importo del contributo pubblico, che è stato fissato a € 614.910.000, e modificate le sue modalità di erogazione, previste sempre a SAL, ma a copertura integrale di ciascun SAL, fino ad esaurimento dell'intera somma allocata; l'aumento dell'importo è stato previsto e finanziato per un importo pari ad € 370.000.00 attraverso le somme di cui all'articolo 18 del D.L. 69/2013 e per la restante parte,*

*pari ad € 244.910.000, attraverso le somme di cui all'art. 5, comma 1), lettera g), della Legge 448/98;*

c. *modificato il metodo di pagamento del Canone, fissato in € 436.007.250 totali, da corrispondersi in 30 rate semestrali, anziché 60, con variazione anche del meccanismo di restituzione dello stesso in caso di proventi da Tariffe superiori alle previsioni*".

In base alla Convenzione originaria i ricavi derivanti dall'applicazione delle Tariffe sono assistiti da una garanzia di ricavo minimo prestata dal Concedente a favore del Concessionario, in quanto l'articolo 8 prevede che la riduzione dei flussi di traffico, rispetto alle previsioni del PEF, costituisce un fattore che determina la necessità di procedere con il riequilibrio del PEF. Tale impostazione è stata rafforzata con l'introduzione dell'articolo 8-*bis* dell'Atto Aggiuntivo, il quale prevede un meccanismo automatico di riequilibrio del PEF che "*avviene necessariamente con l'erogazione di maggiori contributi pubblici da parte*" del Concedente, qualora le variazioni del traffico superino la soglia del 5 per cento.

L'istante fa presente che in "*data 31 dicembre 2016, è cessato, per lo spirare del relativo termine, il regime emergenziale a suo tempo stabilito con D.P.C.M. 31 luglio 2009 e più volte prorogato, e di conseguenza sono venuti meno i poteri del Commissario Delegato (...), determinando, così, il rientro nella gestione ordinaria*" del Concedente di "*tutte le competenze inerenti la realizzazione dell'intervento, e l'assunzione in prima persona del ruolo di concedente*".

La "*descritta impostazione contrattuale, a causa dell'attuale riduzione delle previsioni di traffico contenute nel PEF originario, avrebbe comportato*" per il Concedente "*un aggravio finanziario importante dovuto al meccanismo di riequilibrio del PEF*", "*oltre la mancata bancabilità del progetto da parte degli investitori istituzionali*". Il Concessionario, infatti, non era riuscito ad ottenere il finanziamento necessario per la realizzazione dell'Opera "*soprattutto a causa delle stime di traffico - ritenute troppo elevate poste a base del PEF allegato*

*all'Atto Aggiuntivo - e della grandezza delle risorse necessarie al riequilibrio finanziario del medesimo PEF a carico*" del Concedente.

Conseguentemente, il Concedente e il "*Concessionario, attraverso la stipula del terzo atto aggiuntivo (TAC), hanno adeguato la Concessione alla nuova situazione derivante dalle sopra citate difficoltà finanziarie e dalla scarsa affidabilità delle stime di traffico al fine di evitare importanti perdite in capo*" al medesimo Concedente. Tale adeguamento, secondo quanto esposto nella istanza, prevede che:

- le Tariffe, corrisposte dagli utenti per il transito, siano attribuite direttamente al Concedente mentre il "*Concessionario svolge, invece, l'attività di incasso delle Tariffe, in qualità di mandatario con rappresentanza*" del Concedente senza riconoscimento di alcun aggio. Pertanto, si legge nella istanza, la messa a disposizione dell'Opera "*nei confronti dell'utenza è eseguita*" dal Concedente. Saranno attribuiti al Concessionario i "*soli ricavi da transiti eccezionali*" consistenti nell'indennizzo stabilito dal decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (detta stima ammontata complessivamente "*a circa € 12,7 miliardi più IVA*");
- in sostituzione dei proventi derivanti dalle Tariffe è prevista la corresponsione al Concessionario, da parte del Concedente, di un canone predeterminato di importo più elevato rispetto a quanto previsto originariamente come corrispettivo per la messa a disposizione e gestione dell'Opera, dalla sua entrata in esercizio fino alla scadenza della Concessione (complessivamente "*pari a circa € 12,1 miliardi più IVA*");
- un incremento del contributo in corso di costruzione, pari a € 300.000.000 più IVA, ove dovuta, a carico del Concedente. Detto contributo, previsto dall'articolo 5-*bis* della legge regionale 30 dicembre 2016, n., 32 "*si aggiunge a quello previsto nella Concessione originaria, pari a circa € 614 milioni. Pertanto, l'importo totale del Contributo diventa pari a circa € 914 milioni, oltre IVA, ove dovuta*".

Ciò posto, l'Ente istante chiede di conoscere quale sia il trattamento IVA da applicare al maggior contributo di € 300 milioni previsto dal TAC e stanziato ai sensi del citato articolo 5- *bis* della legge regionale n. 32 del 2016 a favore del Concessionario.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che il maggior contributo riconosciuto in conto costruzione al Concessionario, ai sensi del richiamato articolo 5-*bis* della legge regionale n. 32 del 2016, costituisca un corrispettivo e, quindi, sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'IVA in quanto:

- detto contributo non è definito per legge come "*contributo*" e "*potrebbe essere correlato all'applicazione nella gestione*" dell'Opera "*di un canone di disponibilità inferiore a quello corrispondente alla remunerazione degli investimenti e alla somma del costo del servizio e dell'ordinario utile d'impresa*";
- il Concedente "*si avvale dei risultati derivanti dall'attività per la quale il contributo è erogato attraverso il futuro incasso delle Tariffe*";
- nella "*Concessione sono previste delle clausole di risarcimento del danno per inadempimento*".

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In materia di contributi, ai fini della individuazione del presupposto oggettivo per l'applicazione dell'IVA, l'articolo 2, comma 3, lettera *a)*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che non sono considerate cessioni di beni "*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*".

Il successivo l'articolo 3, comma 1 stabilisce, tra l'altro, che costituiscono "*prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, (...) e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*".

Pertanto, un contributo assume rilevanza se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

In altri termini, il contributo assume 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 (cfr. circolare n. 34/E del 22 novembre 2013 e risoluzioni: 16 febbraio 2005, n. 21/E; 27 gennaio 2006, n. 16/E).

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 alcunché in controprestazione (cfr. risoluzioni: 24 aprile 2001, n. 54/E; 11 giugno 2002, n. 183/E; 16 marzo 2004, n. 42/E). 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.

Come da prassi consolidata, al fine di accertare se un contributo costituisce nella sostanza, ai sensi del sopra citato articolo 3, corrispettivo per prestazioni di servizi ovvero si configuri come mera erogazione di somme di denaro, ai sensi del predetto articolo 2, per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli interessi delle parti.

La corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo richiede, inoltre, un'attenta analisi dell'accordo/provvedimento che ne prevede l'erogazione, al fine di qualificare il rapporto in essere tra la pubblica amministrazione concedente e il soggetto percettore (pubblico o privato).

In particolare, come chiarito dalla citata circolare n. 34/E del 2013, le erogazioni conseguenti alla stipula di contratti soggetti alla disciplina del Codice dei contratti pubblici si inseriscono all'interno dello schema contrattuale tipico delle prestazioni a carattere sinallagmatico e, pertanto, l'erogazione assume

natura di corrispettivo, da assoggettare ad IVA, cui l'ente si obbliga a fronte di una determinata prestazione resa dal soggetto individuato mediante le procedura ad evidenza pubblica posta in essere ai sensi delle disposizioni contenute nel suddetto Codice.

La sussistenza di un rapporto avente natura sinallagmatica, inoltre, è ravvisabile anche dalla presenza di altre condizioni quali: 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, ciò in quanto la possibilità di risoluzione è applicabile solo agli accordi a prestazioni corrispettive in cui il vincolo sinallagmatico consiste nella circostanza che il sacrificio di ciascuna delle parti trova la sua giustificazione nella controprestazione che è tenuta a eseguire l'altra; la sussistenza di penalità da inadempimento, a dimostrazione di un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogante (cfr. anche risoluzione 6 agosto 2002, n. 268/E).

Ciò premesso, la fattispecie in oggetto concerne il trattamento IVA applicabile al "Contributo" pubblico stanziato ai sensi dell'articolo 5-*bis* della legge regionale 30 dicembre 2016, n. 32, introdotto dall'articolo 3 della legge regionale 6 aprile 2017, n. 9.

Nello specifico, la citata disposizione prevede che *"per l'attuazione dell'opera pubblica Superstrada Pedemontana Veneta, è riconosciuto per l'anno 2018 un contributo di euro 300.000.000,00 a titolo di contributo in c/capitale-in conto costruzione (...)"*.

Detto contributo è riconosciuto dall'Ente istante alla *Superstrada Pedemontana Veneta S.r.l* (subentrata all'ATI tra il consorzio stabile SIS SCPA e Itinere Infraestructuras S.A.) sulla base di un contratto di affidamento in concessione redatto ai sensi del Codice dei contratti pubblici (d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, come sostituito dal d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50) ed avente ad oggetto la progettazione definitiva ed esecutiva, la costruzione e la gestione dell'Opera in questione.

In particolare, dall'esame della Convenzione stipulata il 21 ottobre 2009 allegata all'istanza emerge chiaramente la sussistenza di reciproci obblighi tra il Concessionario (Superstrada Pedemontana Veneta S.rl. subentrata all'ATI tra consorzio stabile SIS SCPA e Itinere Infraestructuras S.A.) ed il Concedente [l'Ente istante subentrato, dal 31 dicembre 2016, al Commissario Delegato]. In particolare, in base alla Convenzione Originaria:

a) il "*Concessionario assume l'obbligo di provvedere, a propria cura e spese, alla progettazione, alla costruzione e all'esercizio della Superstrada, per tuta la durata della concessione*" (cfr. art. 3);

b) il Concedente si obbliga a corrispondere al Concessionario:

- un contributo pubblico fisso, in conto costruzione, da corrispondere in stati di avanzamento del lavori, pari ad €173.671.875 (cfr. art. 15, comma 2);
- un canone di disponibilità annuo per trent'anni dall'entrata in esercizio di qualsiasi tratta funzionale (cfr. art. 15, comma 3).

In considerazione delle varianti progettuali nel frattempo intervenute, con due successivi atti integrativi della Convenzione, le Parti hanno pattuito l'aumentato dell'importo del contributo pubblico che, con il primo Atto Aggiuntivo, viene fissato a € 614.910.000 e, con il Terzo Atto Aggiuntivo, diventa pari a circa € 914 milioni per effetto del "Contributo aggiuntivo" in oggetto pari a € 300.000.000, previsto dal sopra citato articolo 5-*bis* della legge regionale 30 dicembre 2016, n. 32.

Alla luce di quanto precede, tenuto conto che lo schema utilizzato dalle parti presenta le caratteristiche tipiche degli atti negoziali aventi ad oggetto prestazioni corrispettive, si ritiene che il contributo "aggiuntivo" in conto costruzione da erogare, ai sensi del sopra citato articolo 5-*bis*, a favore del Concessionario, soggetto passivo IVA, costituisca un corrispettivo per la realizzazione dell'Opera da assoggettare ad IVA.

***

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del Veneto, viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016, come modificato dal Provvedimento del 1° marzo 2018.

IL DIRETTORE CENTRALE
Antonio Dorrello
*Firmato digitalmente*