

L'IFRIC12 RISOLVE ALCUNE PROBLEMATICHE SU DEDUCIBILITÀ DEGLI AMMORTAMENTI E RIMBORSI IVA

Novità Ias per il project financing

La Commissione europea con regolamento (Ce) 254/2009 ha recepito l'interpretazione Ifric12, la quale chiarisce le modalità di contabilizzazione di un'infrastruttura costruita in base ad accordi per servizi in concessione (project financing), risolvendo alcune perplessità sorte con riferimento alla deducibilità degli ammortamenti e al diritto di rimborso dell'Iva sostenuta sull'investimento da parte del concessionario. Non sempre il contratto di project financing prevede, infatti, la costituzione di un diritto di superficie in favore del concessionario, cosicché la proprietà del bene è fin da subito dell'ente pubblico. In tal caso si era posto il problema del trattamento nel bilancio del concessionario dei costi sostenuti per la realizzazione dell'opera, i quali venivano generalmente iscritti tra le immobilizzazioni immateriali (diritti di concessione) e ammortizzati secondo la durata della convenzione.

L'interpretazione Ifric12. L'Ifric12 si rende applicabile agli accordi di servizi in concessione in cui un ente pubblico affida a un privato la costruzione e la gestione di un'opera destinata al pubblico servizio. Tale interpretazione individua quale elemento discriminante per l'iscrizione tra le immobilizzazioni materiali o immateriali quello del controllo (inteso sia come possibilità di vendere o dare in garanzia l'infrastruttura sia come potere di determinare i livelli di prezzo

e le condizioni del servizio pubblico), in assenza del quale il concessionario non può contabilizzare i costi sostenuti per la costruzione dell'opera tra le immobilizzazioni materiali. Il concessionario dovrà rilevare il costo dell'opera tra i beni immateriali, se riceve quale corrispettivo il diritto di far pagare gli utenti in relazione ai servizi erogati tramite l'infrastruttura pubblica. Le previsioni dell'Ifric12 assumono rilevanza anche per i soggetti che non adottano gli Ias, in quanto, in

assenza di uno specifico principio contabile nazionale, il redattore del bilancio d'esercizio può legittimamente applicare le previsioni di quelli internazionali, se comunque in grado di assicurare una rappresentazione veritiera e corretta.

Nel caso in cui il concessionario abbia, invece, un diritto incondizionato di ricevere da parte del concedente una somma di denaro, l'Ifric12 prevede che lo stesso non debba iscriverne un'attività immateriale bensì un credito verso il soggetto pubblico. Tale fattispecie fa emergere le differenze esistenti fra un contratto di concessione di lavori pubblici e un contratto di lavori pubblici, ove la costruzione dell'opera è remunerata dall'ente pubblico in base ad un certo corrispettivo.

La deducibilità degli ammortamenti. Nell'errore di confondere le due predette fattispecie contrattuali sembra incorsa l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n.372/E del 6 ottobre 2008, emanata in risposta ad un interpello da

parte di un privato aggiudicatario di una gara indetta da un comune per l'affidamento in concessione della realizzazione di un complesso sportivo. A detta delle Entrate, nel caso specifico il bene doveva essere inserito nello stato patrimoniale dell'ente locale, proprietario fin dall'inizio dell'opera realizzata, e, come tale, non poteva essere oggetto di ammortamento da parte del concessionario. A ben vedere, la risoluzione in esame non ha affermato che i costi sostenuti per la costruzione dell'opera sono indeducibili, ma si è limitata a precisare che tali costi non sono deducibili quali quote di ammortamento di beni materiali, in quanto il bene è iscritto nel bilancio del soggetto concedente. Alla luce delle previsioni dell'Ifric12 la posizione dell'Agenzia risulta in un certo senso confermata, in quanto il bene non può essere iscritto nel bilancio della società concessionaria, la quale dovrà invece iscriverne un'attività immateriale ed ammortizzarla come tale. La quota

di costo dell'opera imputabile in ciascun esercizio risulterà, pertanto, deducibile ex art. 103 del Tuir, il quale dispone che «le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione... sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto».

Il rimborso dell'Iva. La possibilità di ammettere la deduzione degli ammortamenti in capo al concessionario è legata alla possibilità da parte di quest'ultimo di ottenere il rimborso dell'Iva sostenuta

sulla costruzione ex art. 30, c. 3 DPR 633/1972, essendo il rimborso concesso in relazione all'acquisto e alla costruzione di «beni ammortizzabili». Proprio la citata risoluzione 372/E, muovendo dalla circostanza che il bene non è ammortizzabile in capo al concessionario, ha negato la possibilità per quest'ultimo di ottenere il rimborso dell'Iva. In realtà, in base all'Ifric12, l'opera realizzata nell'ambito di un contratto di project financing è a tutti gli effetti un bene ammortizzabile, sebbene di natura immateriale.

Non vi sono dubbi sulla possibilità di ottenere il rimborso dell'Iva anche con riferimento alle attività immateriali, con la sola esclusione di quelle che rappresentano spese relative a più esercizi. Né risulta condivisibile l'argomento per cui il soggetto istante non è l'appaltante, bensì l'appaltatore, che ha avuto l'incarico di costruire il bene ammortizzabile dall'ente proprietario. L'errore in cui non si deve incorrere è quello di assimilare l'appalto di lavori pubblici alla concessione di costruzione e gestione. Nel caso della concessione l'onere della realizzazione dell'opera ricade sul concessionario, sicché sembra corretto che sia lui a beneficiare del rimborso dell'Iva. Diverso è il caso in cui il bene sia realizzato a seguito di un contratto di appalto di lavoro pubblico ove è l'apporto da parte del soggetto pubblico ad avere il predominio.

Federico Salvadori
Fabio Giommoni