

RISOLUZIONE N. 100/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 03/11/2016

OGGETTO: Interpello es. Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Trattamento IVA applicabile al “corrispettivo di disponibilità” corrisposto nell’ambito di un contratto di concessione per la progettazione costruzione e gestione in project financing di un presidio ospedaliero.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del n. 127-quinquies della tabella A , parte III, allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Azienda Socio Sanitaria Territoriale (Asst) XXX rappresenta di aver affidato in concessione alla società Progetto XXX Srl (Concessionario), la progettazione e costruzione del proprio presidio ospedaliero, la fornitura di arredi e attrezzature nonché la gestione di alcuni servizi non medicali, tra cui i servizi definiti "no core" e i servizi "commerciali". Tale concessione è stata affidata ai sensi della L. 11 febbraio 1994, n. 109 ("Legge Merloni"), sostituita dal D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (c.d. Codice dei contratti pubblici).

Nello specifico, la concessione firmata nel XXX e via via modificata, prevede l'esecuzione in project financing delle seguenti attività:

- la progettazione definitiva ed esecutiva dell'Ospedale, nonché ogni analisi o attività connessa alla progettazione;
- l'esecuzione dei lavori, la fornitura e la messa in opera degli arredi e delle attrezzature;
- l'erogazione di servizi "no core" (manutenzione di ospedale e opere esterne; gestione e manutenzione degli impianti; manutenzione dell'edificio parcheggio; gestione energia, pulizia e sanificazione; ritiro, trasporto e smaltimento rifiuti; lavanderia, guardaroba e materasseria; ristorazione per degenti e mensa per dipendenti; vigilanza e controllo accessi, accettazione ricoveri, cassa e CUP, accoglienza, centralino e call center; postazioni di lavoro; gestione del trasferimento delle attività della struttura al nuovo ospedale);
- l'erogazione di servizi commerciali, ossia la gestione degli esercizi aperti al pubblico destinati alle attività commerciali;
- il diritto di gestire e sfruttare economicamente le Opere realizzate per tutta la durata della Convenzione.

A fronte di dette attività, l'Azienda Ospedaliera stabilisce la corresponsione degli importi di seguito elencati:

- un contributo pari circa ad euro XXX (IVA inclusa) qualificato come "Prezzo" (ex art. 19, comma 2 della Legge Merloni), corrisposto in relazione allo stato avanzamento lavori e al collaudo delle opere;
- un "Corrispettivo di Disponibilità" erogato in parte alla presa in consegna anticipata delle opere o dalla data di avvenuto collaudo delle stesse. Il Corrispettivo di Disponibilità, corrisposto trimestralmente per un importo pari a circa euro XXX, rappresenta per l'istante l'importo da riconoscere al Concessionario per la disponibilità delle strutture ospedaliere, determinato in modo da remunerare gli investimenti a carico dello stesso, che comprendono i costi di costruzione delle opere, gli oneri finanziari sostenuti per la costruzione, la fornitura e la messa in opera di arredi e attrezzature, le manutenzioni straordinarie. L'interpellante precisa

che la struttura dell'operazione non prevede una mera esecuzione di un appalto a costruire, ma l'attribuzione al Concessionario del diritto di sfruttare economicamente l'opera sino al termine della durata della concessione. Considerato che la remunerazione della gestione delle opere non copre l'investimento del Concessionario, è necessario che il Concedente eroghi un contributo pubblico in conto investimento al fine di remunerare la costruzione delle opere stesse. L'istante precisa che la Concessione prevede che il pagamento del Corrispettivo di Disponibilità sarà corrisposto dal Concedente indipendentemente da qualsiasi sospensione o altra vicenda afferente i servizi;

- un corrispettivo per i servizi "no core", definito in funzione dei volumi forniti durante la concessione e erogato trimestralmente dalla data di erogazione dei servizi, i quali inizieranno dalla data di presa in consegna anticipata o dal collaudo delle opere.

Per i servizi commerciali, invece, l'istante precisa che il Concessionario percepirà i relativi ricavi direttamente da terzi utenti.

Tanto esposto, l'interpellante chiede di conoscere quale sia la corretta aliquota IVA da applicare al "Corrispettivo di Disponibilità".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante richiama la previsione normativa di cui all'articolo 19 della legge n. 109 del 1994 (legge Merloni), poi sostituita dall'articolo 143 del d.lgs n. 163 del 2006, nonché le risoluzioni n. 395 del 2002 e n. 21 del 2005.

In tali occasioni è stato riconosciuto che il "prezzo" assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante ai fini IVA in virtù del particolare rapporto giuridico della concessione, che si basa su impegni reciproci, diretti da un alto alla realizzazione dell'opera (che resta sempre nella proprietà, nella disponibilità e nell'utilizzo del Concedente), e dall'altro al finanziamento del costo necessario per

l'ottenimento dell'opera stessa.

Il "prezzo" è previsto quale elemento di remunerazione del Concessionario, qualora necessario per assicurargli il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della gestione dei servizi. Pertanto per l'istante il Corrispettivo di Disponibilità rappresenta di fatto una "integrazione" del Prezzo, avendone la stessa natura, con la differenza che è corrisposto in modo dilazionato in quanto costituisce una componente della remunerazione per la costruzione delle Opere che restano sempre nella proprietà, nella disponibilità e nell'utilizzo del Concedente. In definitiva, l'interpellante ritiene che il Corrispettivo di Disponibilità, al pari della componente "Prezzo", debba essere assoggettato ad IVA nella medesima misura prevista per la costruzione delle opere ad IVA nella misura del 10%, ai sensi del punto n. 127-quinquies della tabella A, parte terza, allegata al DPR, 26 ottobre 1972, n. 633, in considerazione dell'assimilazione degli edifici ospedalieri ai fabbricati elencati nell'art. 1 della legge n. 659 del 1961.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si osserva che nelle operazioni condotte in project financing, ai sensi dell'articolo 153 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 (c.d. Codice dei contratti pubblici), l'Amministrazione concede ad un soggetto la possibilità di costruire e gestire una certa infrastruttura di interesse pubblico per un dato periodo di tempo, in una prospettiva di equilibrio finanziario.

Tra i corrispettivi previsti nell'ambito delle predette operazioni vi è anche il c. d. "canone di disponibilità"(detto anche "corrispettivo di disponibilità") che, normalmente, il Concedente si impegna a corrispondere al Concessionario a fronte dell'effettiva disponibilità delle opere, a titolo di ulteriore e parziale integrazione dell'investimento del concessionario per la realizzazione delle opere al fine di assicurare l'equilibrio economico finanziario del progetto.

Il canone di disponibilità è un aspetto tipico della realizzazione delle "opere fredde", ossia di quelle opere per cui l'investimento non viene integralmente ripagato dai servizi a tariffa. L'entità del canone di disponibilità è influenzata da vari fattori, tra cui il costo dell'investimento, la durata della concessione e l'importo del contributo pubblico. La misura del canone integrativo di disponibilità si compone, tipicamente, di una parte fissa e di una parte variabile, in genere soggetta a diminuzioni in caso di mancanza di disponibilità delle opere da parte del concessionario, secondo un meccanismo di penali appositamente previsto.

Pertanto, pur in assenza della qualificazione giuridica del canone di disponibilità, si ritiene che lo stesso assuma natura sinallagmatica rappresentando una componente di ricavo aggiuntiva che consente al concessionario di remunerare l'investimento.

Con riferimento alla fattispecie in esame, dall'allegato contratto di concessione di costruzione e gestione emerge che lo stesso ha ad oggetto (XXX) la progettazione definitiva ed esecutiva dell'Ospedale (ai sensi dell'articolo 16 della legge n. 109 del 1994), nonché ogni analisi o attività connessa alla progettazione; l'esecuzione dei lavori, la fornitura e la messa in opera degli arredi e delle attrezzature; l'erogazione di servizi "no core"; il diritto di gestire e sfruttare economicamente le Opere realizzate per tutta la durata della Convenzione.

Come indicato nel XXX del contratto di concessione per le obbligazioni assunte, a titolo di corrispettivo, viene attribuito al Concessionario "il diritto di gestire e sfruttare economicamente l' Opera realizzata per tutta la durata della convenzione, ricevendo a fronte di tale gestione, un corrispettivo trimestrale secondo quanto previsto del Piano economico -Finanziario costituito da due componenti, il Corrispettivo di Disponibilità e il Corrispettivo per i Servizi no-core ..".

Nel Piano Economico-Finanziario (XXX) viene specificato che "il corrispettivo di disponibilità rappresenta l'importo da riconoscere al concessionario per la disponibilità delle nuove strutture ospedaliere, determinato in modo da remunerare gli investimenti a carico dello stesso".

Da tale rappresentazione sembra emergere che il canone di disponibilità venga determinato anche in funzione della remunerazione degli investimenti a carico del concessionario.

A tale riguardo, si osserva come il citato comma 4, dell'art. 143 del Codice dei contratti pubblici, nel recepire il comma 2, dell'articolo 19 della legge 109 del 1994, prevede che per le concessioni di lavori pubblici la controprestazione, che consiste di regola unicamente nel gestire e sfruttare economicamente i lavori realizzati, possa essere integrata da un prezzo "qualora al concessionario venga imposto di praticare nei confronti degli utenti prezzi inferiori a quelli corrispondenti alla remunerazione degli investimenti e alla somma del costo del servizio e dell'ordinario utile di impresa, ovvero qualora sia necessario assicurare al concessionario il perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione in relazione alla qualità del servizio da prestare".

Pertanto, sembra potersi evincere che il canone di disponibilità in esame, oltre a identificare il corrispettivo da versare al concessionario per l'utilizzo dell'opera ospedaliera, consenta di realizzare le stesse opere ospedaliere, andando in tal modo a remunerare gli investimenti a carico dello stesso concessionario.

In considerazione di ciò, tenuto conto dei chiarimenti contenuti nelle risoluzioni n. 395/E del 2002 e n. 21/E del 2005, poiché il polo ospedaliero rientra tra gli edifici di cui all'articolo 1 della legge n. 659 del 1961, si ritiene che il predetto canone di disponibilità, per la parte relativa alla costruzione del predetto edificio, possa essere assoggettato ad aliquota IVA del 10%, ai sensi del n. 127-quinques della tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Sarà cura dell'istante, inoltre, sulla base degli elementi desumibili dal contratto di Concessione e del relativo Piano Economico Finanziario, determinare la quota parte del "corrispettivo di disponibilità" imputabile alla remunerazione della costruzione del presidio ospedaliero.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
Annibale Dodero
(firmato digitalmente)