

## Risposta n. 168

**OGGETTO:** *Interpello art. 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Operazione di riorganizzazione societaria – articoli 86 e 173 del TUIR - Trattamento, ai fini IVA, dei contributi regionali e acquisto di beni e servizi - articoli 2 e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972*

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

### QUESITO

**Alfa**, società interamente controllata da **Gamma**, a sua volta partecipata dalla Regione **Beta**, fa presente che, a seguito di novità normative di diritto comunitario e interno, si è resa necessaria una completa riorganizzazione della gestione regionale del servizio pubblico di trasporto ferroviario locale (TPL).

Nell'ambito del progetto di riorganizzazione volto a separare la gestione infrastrutturale dalla gestione del servizio TPL, così come previsto dalla normativa comunitaria, la società istante si pone quale veicolo societario che acquisisce il ruolo di Agenzia di gestione delle infrastrutture ferroviarie per la Regione. Inoltre, per ragioni di coerenza ed economia operativa, si è deciso di conferire alla stessa società anche la gestione della rete di navigazione acquea.

Il progetto di riorganizzazione, così come è illustrato nell'istanza presentata, si svilupperà nelle seguenti fasi:

1) assegnazione da parte di **Gamma** della partecipazione nella società **Alfa** alla Regione **Beta** a valore di patrimonio netto;

2) perimetrazione del ramo infrastrutturale attualmente contenuto in **Gamma** e sua scissione parziale in **Alfa** in neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 173 del TUIR. In particolare, alla beneficiaria sarà assegnato il parco rotabile, compreso quello in

*leasing*, nonché il personale operativo della rete ferroviaria e delle vie navigabili e il personale direzionale amministrativo;

3) a seguito della scissione dei rami d'azienda, il servizio TPL proseguirà secondo il contratto di servizi in essere tra **Gamma** e la Regione **Beta**, mentre l'attività di gestione infrastrutturale del ramo ferroviario e delle vie navigabili di interesse regionale (compresa la gestione del servizio di rilascio dei contrassegni di navigazione) competerà integralmente a **Alfa**;

4) subentro dell'Agenzia nella predisposizione di gare per l'affidamento del servizio TPL e nella definizione e gestione dei relativi contratti di servizio, comprensivi dei livelli minimi di servizio da garantire da parte delle imprese ferroviarie affidatarie.

Nel disegno di legge approvato dal Consiglio regionale si prevede l'attribuzione a **Alfa** di attività relative all'esercizio del trasporto pubblico locale attualmente di competenza della Regione **Beta**.

Nel provvedimento legislativo si dispone che la società **Alfa** provvede alla gestione e manutenzione delle infrastrutture ferroviarie e di navigazione interna, comprensive di tutti gli immobili, gli accessori e le relative pertinenze di proprietà della Regione **Beta**.

La società istante provvede altresì allo svolgimento di altre attività connesse al trasporto pubblico locale (proposta del piano di bacino regionale, progettazione dei servizi, strutturazione del piano tariffario determinazione degli standard gestionali monitoraggio della qualità dei servizi, all'affidamento, la regolazione e il controllo dei servizi).

Inoltre, si precisa che la Regione **Beta** trasferisce in misura adeguata alla società **Alfa** le risorse finanziarie necessarie allo svolgimento delle attività attribuite.

Successivamente, la società istante ha precisato che, con deliberazione assembleare, ha disposto l'assegnazione della partecipazione totalitaria in **Alfa** a favore della controllante Regione **Beta**.

In particolare, rappresenta l'istante, l'assegnazione in parola è stata deliberata mediante l'attribuzione alla Regione (unico socio di **Gamma**) di un dividendo in natura, il cui importo corrisponde al patrimonio netto contabile al 31/12/2018 di **Alfa**, i cui valori, si afferma, sono rimasti sostanzialmente immutati alla data di

assegnazione (15 marzo 2019); precisa, altresì, che l'attivo patrimoniale è interamente costituito da crediti tributari e disponibilità liquide.

In proposito, l'istante ribadisce che, per effetto del prolungato stato di inattività operativa della società, non vi sono elementi patrimoniali plusvalenti rispetto al valore contabile di iscrizione, né tantomeno valori iscrivibili a titolo di avviamento, ragion per cui il valore attribuito al dividendo - corrispondente al p.n. contabile della società - corrisponde anche al valore corrente di mercato della partecipazione medesima.

La società istante chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale, ai fini dell'imposizione diretta, della complessiva operazione di riorganizzazione societaria prospettata e, ai fini IVA, dei contributi che la Regione **Beta** devolgerà a **Alfa** e, per suo tramite, agli affidatari del servizio TPL, nonché del trattamento IVA delle altre operazioni poste in essere, anche sul fronte passivo, avuto riguardo alla complessiva operatività della società.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROPOSTA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette del trasferimento alla Regione della partecipazione in **Alfa** da parte di **Gamma** al valore di patrimonio netto e alla successiva scissione del ramo infrastrutturale ferrovie e navigazione, la società istante ritiene che la cessione della partecipazione determinerà l'emersione di una plusvalenza in capo a **Gamma**, pari al differenziale tra il valore di patrimonio netto e quello di carico. La scissione parziale di **Gamma**, invece, avverrà in continuità dei valori di libro e sarà fiscalmente neutra ai sensi dell'articolo 173 del TUIR, tanto per i soci che per la scissa e la beneficiaria. La scissa ridurrà il proprio patrimonio netto corrispondentemente al valore degli *assets* trasferiti e la beneficiaria lo aumenterà parimenti, senza alcuna emissione o assegnazione di azioni o quote in favore della Regione, che è l'unico socio di entrambe.

Con riferimento alla disciplina ai fini IVA dei contributi che la Regione trasferirà a **Alfa** per i servizi minimi TPL, nonché del trattamento IVA delle altre operazioni poste in essere, anche sul fronte passivo, la società istante formula le seguenti considerazioni.

Per quanto riguarda il comparto ferroviario, la società **Alfa** riceverà fatture passive relative ai corrispettivi pattuiti nei contratti di servizio stipulati con le imprese ferroviarie affidatarie del TPL, nonché ai costi di investimento e manutenzione dell'infrastruttura e dei beni mobili e immobili acquisiti e per i servizi tecnici e di consulenza afferenti. Sul fronte delle operazioni attive, emetterà fatture con aliquote di legge nei confronti della Regione a titolo di corrispettivo per la gestione dell'infrastruttura ferroviaria di una specifica tratta, nonché nei confronti dei soggetti utilizzatori della stessa a titolo di pedaggio, in virtù del subentro nel contratto di servizi stipulato tra la Regione **Beta** e **Gamma**.

Con riguardo, invece, ai contributi trasferiti a **Alfa** dalla Regione **Beta** a titolo di finanziamento del servizio TPL minimo, questi risulteranno essere mere movimentazioni di denaro, riconosciute dalla Regione per lo svolgimento delle funzioni pubbliche in materia di trasporto pubblico locale, delegate nell'interesse generale in totale assenza di vincolo sinallagmatico, e, in quanto tali, non rilevanti ai fini IVA.

Al riguardo, la società istante precisa che, rifacendosi ai criteri stabiliti nella circolare 21 novembre 2013, n. 34/E, l'erogazione in esame ricade all'interno della previsione indicata nel paragrafo 1.1, lettera *a*), in quanto si tratta di erogazioni che intervengono in forza di legge.

L'istante ha, inoltre, precisato che nel rapporto che lega la Regione a Alfa non è possibile ravvisare alcun vincolo sinallagmatico, in quanto:

- difettano sia lo scambio di reciproche prestazioni, sia, in ogni caso, l'esistenza di un vantaggio diretto ed esclusivo che permane in capo alla pubblica amministrazione;
- l'assetto normativo così delineato non prevede – per sua intrinseca natura – alcuna fattispecie tipica dei contratti a prestazioni corrispettive, né clausole risolutive, né alcuna previsione di risarcimento danni in caso di inadempimento, né ipotesi che possano dare adito a responsabilità contrattuale.

Sulla base di quanto sopra rappresentato, i costi sostenuti da **Alfa** saranno strettamente connessi ai ricavi derivanti dall'utilizzo dell'infrastruttura, delle sue pertinenze, del materiale rotabile e delle attrezzature. Pertanto, l'IVA assolta sugli

acquisti di beni e servizi, ivi compresa quella afferente le fatture emesse dagli affidatari del servizio TPL, sarà integralmente detraibile.

Per quanto riguarda il comparto navigazione, i contributi in conto esercizio che riceverà **Alfa** dalla Regione **Beta** a copertura totale o parziale dei costi sostenuti per la manutenzione ordinaria e straordinaria e per gli investimenti nelle vie di navigazione risulterebbero avere natura di corrispettivo e, in quanto tali, siano da assoggettare ad IVA. Parimenti per i corrispettivi che la società riceverà da terzi per il transito, il noleggio e, in generale, l'uso dell'infrastruttura, nonché per il rilascio dei contrassegni di navigazione. La gestione delle vie navigabili e del servizio di rilascio contrassegni, attività nelle quali la società istante subentra al posto della società **Gamma**, è disciplinata da apposite convenzioni.

Di converso, **Alfa** riceverà fatture passive imponibili da parte dei propri fornitori e appaltatori per gli acquisti di beni mobili e immobili, nonché per i servizi e i consumi afferenti ai beni demaniali impiegati nell'attività commerciale suddetta. Anche per tali costi la società istante ritiene di poter pienamente detrarre l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con riferimento al trattamento fiscale delle operazioni prospettate ai fini delle imposte dirette, si osserva quanto segue.

La programmata riorganizzazione avrà luogo, in un primo momento, mediante assegnazione da parte di **Gamma**, a favore della controllante totalitaria Regione **Beta**, del 100 per cento delle quote della società **Alfa**. Successivamente, **Gamma** subirà una scissione parziale a beneficio di **Alfa**, alla quale saranno assegnati il parco rotabile (compreso quello in *leasing*), il personale operativo della rete ferroviaria e delle vie navigabili e il personale direzionale amministrativo.

Ai sensi del combinato disposto dell'articolo 86, comma 1, lettera c) e comma 3 del TUIR, in caso di assegnazione ai soci di beni c.d. patrimoniali - *i.e.* beni relativi all'impresa diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85 - concorre a formare il reddito la plusvalenza costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo fiscalmente riconosciuto dei beni medesimi.

Con riferimento all'individuazione del valore normale della partecipazione oggetto di assegnazione, la stessa deve essere effettuata nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 9 del TUIR. Nel caso in esame, il contribuente ha dichiarato che il valore normale in sede di assegnazione risulta esclusivamente composto di crediti tributari e disponibilità liquide, considerato peraltro lo stato di prolungata inattività operativa della società. In presenza delle predette circostanze non emergerebbe alcun plusvalore latente ai sensi del citato articolo 9 del TUIR. In ogni caso, si rammenta che la predetta valutazione, vertendo su una questione di fatto, non è esperibile in sede di interpello e che in merito rimane fermo ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto attiene alla scissione parziale di **Gamma** a beneficio della società istante, che secondo quanto prospettato avrà luogo quando entrambe le società saranno interamente controllate dalla Regione, rimane fermo che l'operazione di scissione dovrà essere effettuata nel rispetto delle prescrizioni normative contenute nell'articolo 173 del TUIR (anche in relazione al rinvio ivi contenuto ai commi 5 e 6 dell'articolo 172) e delle ulteriori disposizioni contenute nel TUIR destinate a disciplinare la fiscalità dei soci.

Con riferimento al primo dei quesiti posti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla disciplina fiscale dei contributi attribuiti dalla Regione **Beta** alla società **Alfa** e, per suo tramite, agli affidatari del servizio TPL, si formulano le seguenti osservazioni.

La normativa comunitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia, definisce l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione ai fini IVA.

In particolare, secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, *"...una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'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”* (sentenza Corte di Giustizia 5 luglio 2018, C-544/16, punti 36 e 37 e giurisprudenza ivi citata).

Conformemente alle disposizioni comunitarie l'Amministrazione finanziaria, in diversi documenti di prassi ha chiarito che, in linea generale, un contributo 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 (circolare 21 novembre 2013, n. 34/E e risoluzioni 16 febbraio 2005, n. 21/E e 27 gennaio 2006, n. 16/E).

La circolare 21 novembre 2013, n. 34/E, nell'individuare i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria dei contributi pubblici, ha ulteriormente chiarito che: *“La qualificazione di una erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario. A volte l'individuazione dei criteri di definizione del rapporto è resa agevole dal contenuto precettivo delle norme; altre volte, invece, ci si trova innanzi a rapporti che devono essere qualificati caso per caso. Solo qualora non sia possibile riscontrare una norma di legge che qualifichi le caratteristiche dell'erogazione specifica, si potrà fare ricorso ai criteri suppletivi richiamati nel successivo paragrafo, secondo l'ordine gerarchico indicato.”* (cfr. anche circolare 11 maggio 2015, n. 20/E).

Il paragrafo 2 della predetta circolare n. 34/E del 2013 ha individuato alcuni criteri sussidiari per qualificare la natura delle erogazioni: 1) acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata; 2) previsione di una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento; 3) presenza di una responsabilità contrattuale.

Tanto premesso, la questione della rilevanza o meno ai fini IVA dei contributi oggetto del quesito va inquadrata e valutata nell'ambito del rapporto intercorrente tra la società istante e la Regione Beta come regolato dalle disposizioni contenute in una legge regionale.

In particolare, la legge regionale individua la società **Alfa** quale soggetto deputato alla gestione e manutenzione delle infrastrutture ferroviarie e di navigazione

interna di proprietà regionale, e allo svolgimento di una serie di funzioni in materia di trasporto pubblico locale.

Nello specifico, si dispone che la società istante provvede anche “... *all’affidamento, alla regolazione e al controllo dei servizi di trasporto pubblico ferroviario locale e regionale, conformemente alla normativa nazionale e comunitaria;...*”.

Inoltre, prevede che la Regione **Beta** trasferisce in misura adeguata alla società **Alfa** le risorse finanziarie necessarie allo svolgimento delle attività attribuite.

Successivamente, l’istante ha altresì precisato che in base all’assetto normativo sopra delineato non sussiste: alcun vantaggio diretto ed esclusivo in capo alla pubblica amministrazione, alcuna clausola risolutiva, alcuna previsione di risarcimento danni in caso di inadempimento e alcuna ipotesi che possa dar adito a responsabilità contrattuale.

Ebbene, tenuto conto del predetto quadro normativo di riferimento, in assenza di convenzione tra la Regione **Beta** e la società istante che disciplini i rispettivi diritti e obblighi e al verificarsi di tutte le predette condizioni, i rapporti tra la società istante e la Regione non potranno essere inquadrati nell’ambito di un rapporto giuridico di natura contrattuale a prestazioni corrispettive.

Di conseguenza, i contributi erogati dalla Regione **Beta** si qualificheranno come contributi fuori dal campo di applicazione dell’IVA, ai sensi dell’articolo 2, terzo comma, lettera *a*), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento al quesito riguardante il comparto navigazione, i contributi in conto esercizio che l’istante riceverà dalla Regione **Beta** a copertura totale o parziale dei costi sostenuti per la manutenzione ordinaria e straordinaria e per gli investimenti nelle vie di navigazione hanno natura di corrispettivo essendo disciplinati da apposite convenzioni che prevedono prestazioni corrispettive e, in quanto tali, sono da assoggettare ad IVA, così come hanno natura di corrispettivo le prestazioni rese a terzi per il transito, il noleggio e, in generale, l’uso dell’infrastruttura, nonché per il rilascio dei contrassegni di navigazione.

Infine, riguardo la disciplina delle operazioni passive, si rammenta che l’articolo 168 della direttiva 2006/112/CE stabilisce che il soggetto passivo ha diritto di detrarre l’IVA dovuta o assolta: “*Nella misura in cui i beni o i servizi acquistati*

*siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, ...*". In coerenza con tale previsione, l'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 ammette la detrazione dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa "*... in relazione ai beni e servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte, professione. ...*". Inoltre, come chiarito nella prassi dell'Amministrazione finanziaria la detraibilità dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto di beni e servizi da parte di un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, non è influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo. L'IVA è detraibile nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per l'effettuazione a valle di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto (cfr. circolare 11 maggio 2015, n. 20/E, risoluzione 11 marzo 2009, n. 61/E, circolare 19 luglio 2007, n. 46/E, risoluzione 25 luglio 2005, n.100/E).

Ne deriva che, in conformità ai principi generali dell'IVA, la società **Alfa**, come prospettato nell'istanza, potrà detrarre l'IVA relativa agli acquisti di beni o servizi se e nella misura in cui i predetti acquisti riguarderanno l'effettuazione, a valle, di operazioni imponibili o assimilate a queste ultime ai fini della detrazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

*firmato digitalmente*