

Richiesta di rimborso IVA su beni di terzi suscettibili di autonoma valutazione

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 27 Maggio 2009

Per gli uffici finanziari i costi sostenuti su beni di terzi rappresentano opere non suscettibili di autonomo utilizzo e, come tali, non iscrivibili tra i beni ammortizzabili. Da ciò conseguirebbe l'impossibilità di rimborsare l'iva riferita a tali spese...

Per gli uffici finanziari i costi sostenuti su beni di terzi rappresentano opere non suscettibili di autonomo utilizzo e, come tali, non iscrivibili tra i beni ammortizzabili.

Da ciò conseguirebbe l'impossibilità di rimborsare l'iva riferita a tali spese, in quanto ipotesi estranea alla previsione normativa richiamata dalla lettera c), comma 3, D.P.R. 26.10.1972, n. 633. In realtà, per specifiche tipologie di opere, l'ufficio ha il dovere di erogare il rimborso, così come si desume dalla lettura di precise istruzioni di prassi ufficiale.



Rimborso IVA su beni di terzi - Normativa di riferimento

La disciplina in materia di imposta sul valore aggiunto non consente, in linea generale, di chiedere il rimborso dell'eccedenza d'iva risultante dalla dichiarazione annuale, ad eccezione che nell'ipotesi di cessazione dell'attività, per la quale rimane in ogni caso fermo l'incondizionato diritto a richiedere il rimborso, non avendo il soggetto la possibilità di rivalersi dell'imposta assolta sugli acquisti o importazioni a fronte di successive operazioni imponibili.

Ai sensi di quanto previsto dal comma 2, dell'art. 30, D.P.R. n. 633/72, ed in deroga al suddetto principio generale, è ammessa la richiesta di rimborso, in tutto o in parte, dell'eccedenza risultante dalla dichiarazione solo in quanto l'importo dell'eccedenza detraibile sia superiore ad € 2.582,28, e sempre che ricorrano specifiche condizioni.

In particolare, la richiesta può essere inoltrata, a mente del lettera c) comma 3, medesimo art. 30 citato "...limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché beni e servizi per studi e ricerche...".

Per quanto concerne i beni ammortizzabili la dottrina osserva che il rimborso è ammissibile quando il relativo ammontare riguarda l'iva afferente l'acquisizione di tali beni (ammortizzabili) anche in esecuzione di contratti di appalto o di locazione finanziaria.

Per individuare i beni ammortizzabili occorre far riferimento alle disposizioni normative in materia di imposte dirette di cui al D.P.R. 22.12.1986, n. 917, che prevede per categorie di beni omogenei, coefficienti di ammortamento in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi. In tal senso, il contenuto della risoluzione ministeriale 11.07.1996, n. 113/E/VI-12-0079.

Iva su spese di miglioramento, trasformazione ed ampliamento di beni di terzi: il pensiero dell'Amministrazione centrale

La tematica in argomento è stata compiutamente affrontata dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito della risposta all'interpello formalizzata con la risoluzione ministeriale 27 dicembre 2005, n. 179/E.

In ordine al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto assolta sulle spese di miglioramento, trasformazione ed ampliamento di beni di proprietà altrui, concessi in uso o comodato, è stato osservato quanto in appresso.

Già con risoluzione n. 445585 del 2 dicembre 1991, è stato precisato che "(...) il legislatore ha fatto riferimento per l'ammissibilità del rimborso ai 'beni ammortizzabili' (...)".

Sono beni ammortizzabili quelli sottoponibili alla procedura di ammortamento e, precisamente:

- sia i beni per i quali la procedura di ammortamento è immediatamente attuabile - come nel caso di acquisto di un prodotto finito
- sia i beni per i quali la procedura stessa è potenzialmente attuabile, nel senso che la procedura di ammortamento sarà applicabile all'atto della realizzazione (cfr. risoluzione n. 111/E del 9 aprile 2002) .

Pertanto, afferma l'Amministrazione centrale, le opere realizzate su beni altrui vanno contabilizzate tra le immobilizzazioni se si estrinsecano in beni materiali che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità e che, al termine del periodo di uso o comodato, possono essere rimossi dall'utente o dal comodatario, risultandone possibile l'utilizzo a prescindere dal bene cui accedono.

Tali beni possono essere ammortizzati facendo riferimento alle aliquote previste dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, che disciplina i coefficienti di ammortamento applicabili ai beni materiali strumentali.

Diversamente, le spese incrementative su beni di terzi sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "altre immobilizzazioni immateriali" qualora le opere realizzate non sono separabili dai beni di terzi cui accedono, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità.

Tali spese sono disciplinate, ai fini della 4 deducibilità fiscale, dal terzo comma dell'articolo 108 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1986, n. 917, il quale dispone che " le altre spese relative a più esercizi (...) sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio".

La differenziazione operata dalla risoluzione appare di estrema importanza.

Pertanto, che le spese per:

- miglioramento,
- trasformazione od
- ampliamento

di beni di terzi concessi in uso o comodato, qualora si estrinsechino in opere non suscettibili di autonoma utilizzabilità, non siano iscrिवibili tra le immobilizzazioni materiali, non potendo le opere realizzate essere rimosse al termine del periodo di utilizzo.

Benché le spese in esame siano iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali, come precisato con la circolare n. 27/E del 31 maggio 2005,

“dal punto di vista fiscale non possono essere considerate ‘beni’ (della specie ‘beni immateriali’) cui si renda applicabile la disciplina degli ammortamenti e della deduzione extracontabile di cui rispettivamente agli articoli 103 e 109 del TUIR. Le stesse costituiscono, invero, oneri pluriennali e più precisamente spese relativi a più esercizi di cui al comma 3 dell’articolo 108 (...)”.

Da tale qualificazione discende che non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell’IVA assolta sulle spese per la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di opere inseparabili dai beni cui accedono.

L’opera eseguita, infatti, non è di proprietà del soggetto che l’ha realizzata, giacché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui.

Di conseguenza, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l’ha effettuata.

Tali beni, in quanto non ammortizzabili, non rientrano quindi nella previsione normativa di cui alla lettera c), comma 3, del citato articolo 30.

Tuttavia, per le fattispecie estranee al concetto di <beni ammortizzabili> gli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972 ammettono in detrazione l'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa.

Pertanto, le spese di trasformazione, miglioramento ed ampliamento di beni di terzi, non suscettibili di autonoma utilizzabilità, concessi in uso o comodato, in quanto l'imposta è afferente a beni destinati ad essere utilizzati per operazioni - rientranti nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa – conferiscono il diritto alla detrazione.

Restano estranee al concetto di bene ammortizzabile di cui alla previsione normativa ex art. 30, comma 3, lettera c) D.P.R. n. 633/72, tutti quegli impianti e macchinari installati su beni di terzi, infissi al suolo che non possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità.

Quali le opere suscettibili di autonoma funzionalità ed utilizzabilità?

In via interpretativa l'Agenzia delle entrate ha individuato le caratteristiche dei beni materiali suscettibili di singola utilizzazione che possono essere agevolmente incorporati dal complesso fisso al suolo nel quale sono inseriti.

La definizione di tali opere risulta di estrema importanza considerato che può legittimamente essere richiesta a rimborso l'iva afferente esclusivamente beni ammortizzabili, a norma dell'articolo 102, del TUIR.

Le precisazioni sono state fornite, da ultimo, con la circolare 11 aprile 2008, numero 38/E emanata in materia di credito d'imposta sugli investimenti nelle aree depresse di cui all'art. 1, commi da 271 a 279 della legge n. 296/06.

Secondo l'Amministrazione finanziaria si concretizzano in beni potenzialmente ammortizzabili tutte quelle opere strutturate sia nella loro aggregazione funzionale (vale a dire, come una pluralità di beni

coordinati per l'attività produttiva) sia anche singolarmente nella loro individualità fisica e giuridica.

Rientrano tra i beni in questione, per esempio:

- gli impianti generici (quali impianti di produzione e distribuzione energia, officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento, centrali di conversione, parco motori, pompe, impianti di trasporto interno, servizi vapore, riscaldamento, condizionamento, refrigerazione ed impianti di allarme)
- gli impianti specifici ed altri impianti (quali ad esempio, forni e loro pertinenze), nonché i beni individuabili quali "macchinario", automatico e non automatico.

Nel concetto di "impianti", in senso lato, si individuano - come precisato dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 181 del 27 ottobre 1994 - anche i fabbricati e i manufatti stabilmente incorporati al suolo.

Sono diversi da quelli infissi al suolo - in conformità a quanto contenuto nella circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, emanata in relazione agli incentivi fiscali per gli impianti fotovoltaici - gli impianti e i macchinari che possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità.

Ciò vale anche per i beni "stabilmente" e "definitivamente" incorporati al suolo, purché gli stessi possano essere rimossi e utilizzati per le medesime finalità senza "antieconomici" interventi di adattamento.

Resta inteso, affermava l'Agenzia delle entrate nella c.m. n. 38/E/08. che in taluni casi particolari la qualificazione dei beni quali impianti/macchinari "diversi da quelli infissi al suolo" poteva essere valutata, in concreto e sulla base di valutazioni oggettive, secondo criteri diversi da quelli menzionati che, con diretto riferimento alla specifica fattispecie, possano risultare maggiormente significativi.

Nel caso di beni parzialmente incorporati in un bene immobile (cioè beni non interamente separabili dall'immobile stesso), nella misura in cui gli stessi fossero parte di un progetto di investimento iniziale, rileva ai fini agevolativi (nel nostro caso, ai fini della richiesta di rimborso dell'iva afferente) esclusivamente il costo relativo alla parte di essi separabile dall'immobile, determinata in base al costo

specifico ovvero mediante criteri proporzionali (si pensi, ad esempio, ad un impianto elettrico ovvero ad un impianto di aria condizionata, per i quali saranno agevolabili solo i costi relativi agli elementi fisicamente asportabili senza procedere ad alcun intervento sull'immobile).

Casistica – rinvio al principio contabile n. 16 CNDCR

Definite le caratteristiche delle opere realizzate su beni altrui, qualificabili quali beni potenzialmente ammortizzabili ai fini reddituali, e quindi rientranti nella previsione di cui al citato art. 30, comma 3, lettera c) D.P.R. n. 633/72, cerchiamo di individuare, in concreto, quali tipologie di spese danno diritto alla restituzione dell'iva.

Una utile elencazione è desumibile dalla lettura del principio contabile n. 16, emanato dalla Commissione congiunta dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, opportunamente adattato.

1) Terreni e fabbricati (Voce B. II. 1)

- Fabbricati industriali (cfr. r.m. 24.10.1986, n. 238/E) stabilimenti con destinazione industriale, silos, recinzioni, oleodotti);
- Costruzioni leggere (quali tettoie, baracche, costruzioni precarie asportabili e simili).

2) Impianti e macchinario (Voce B. II. 2)

- Impianti generici (quali impianti di produzione e distribuzione energia, officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento, centrali di conversione, parco motori, pompe, impianti di trasporto interno, servizi vapore, riscaldamento e condizionamento e refrigerazione, impianti di allarme);
- Impianti specifici;
- Altri impianti (quali forni asportabili e loro pertinenze, impianti di depurazione, impianti di smaltimento, eccetera);

- Macchinario automatico e macchinario non automatico.

3) Attrezzature industriali e commerciali (Voce B. II. 3)

- Attrezzature (quali di officina, attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);
- Attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura.

4) Altri beni (Voce B. II. 4)

- Mobili (quali mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, d'officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali);
- Macchine d'ufficio (quali macchine ordinarie di ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche, comprese le apparecchiature dei Centri Elaborazione Dati e i sistemi telefonici elettronici, di automazione e computerizzati);
- Automezzi (quali autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);
- Imballaggi da riutilizzare;
- Beni gratuitamente devolvibili;

5) Immobilizzazioni in corso potenzialmente ammortizzabili

Attilio Romano e Antonino Romano

27 Maggio 2009

NOTE

(1) M. MANDO', Manuale dell'imposta sul valore aggiunto, IPSOA Editore, Edizione XXVII, pagina 694.