

OGGETTO: *articolo 30, comma 3, lett. c) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – rimborso IVA per acquisto di beni ammortizzabili*

1 PREMESSA

Da parte di alcune Direzioni Regionali sono pervenute richieste di chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell'articolo 30, comma 3, lett. c) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione alla possibilità di rimborsare l'imposta sul valore aggiunto:

- sull'acconto del corrispettivo pagato dal promissario acquirente in sede di contratto preliminare;
- sulle spese sostenute per il miglioramento, trasformazione ed ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o in comodato. In particolare, si chiede se sia rimborsabile l'IVA assolta sulle spese sostenute per la costruzione di un immobile su terreno di proprietà altrui concesso in uso.

2 IVA RELATIVA A CONTRATTI PRELIMINARI DI VENDITA

L'articolo 30, comma 3, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede, fra l'altro, che il contribuente può chiedere in tutto in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore ad euro 2.582,28, all'atto della presentazione della dichiarazione, *“limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili...”*.

In relazione a tale disposizione, la scrivente ha già avuto modo di precisare che *“(...) nella locuzione ‘acquisto’ va compreso ogni atto che faccia acquisire la disponibilità del bene (...)”* (cfr. risoluzione n. 111/E del 9 aprile 2002).

Ciò premesso, si osserva che mediante il contratto preliminare (cfr. art. 1351 c.c.) una o entrambe le parti si obbligano alla stipula di un successivo contratto, detto definitivo. Con il contratto preliminare concernente la cessione di un bene, quindi, le parti costituiscono immediatamente un vincolo obbligatorio in ordine, riservando ad un successivo atto la creazione del titolo costitutivo dell'effetto reale del trasferimento della proprietà.

Orbene, nelle ipotesi di stipula di un contratto preliminare di vendita di un bene ammortizzabile, il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene, giacché anche nell'ipotesi di preliminare ad effetti anticipati – in base al quale le parti convengono l'anticipata esecuzione delle obbligazione nascenti dal contratto definitivo, quale ad esempio la consegna immediata della cosa al promissario acquirente – l'effetto traslativo non s'è ancora verificato, sicché la relazione del promissario acquirente con la cosa va qualificata come semplice detenzione (cfr. Cass. civ., sez. II, 28 giugno 2000, n. 8796; Cass. civ., sez. I, 27 febbraio 1996, n. 1533).

Si ritiene, pertanto, che con la stipula del contratto preliminare non si realizzi il presupposto dell'acquisto del bene di cui all'articolo 30 citato. Ne

consegue che l'imposta assoluta sull'acconto del corrispettivo, pagato in sede di preliminare, non è rimborsabile.

3 IVA SU SPESE DI MIGLIORAMENTO, TRASFORMAZIONE ED AMPLIAMENTO DI BENI DI TERZI

In ordine al rimborso – ai sensi dell'articolo 30 citato – dell'imposta sul valore aggiunto assoluta sulle spese di miglioramento, trasformazione ed ampliamento di beni di proprietà altrui, concessi in uso o comodato, si osserva quanto segue.

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) .

Ciò premesso, 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

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 ”*.

Si ritiene, pertanto, che le spese per il 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 iscrivibili 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.

4 DETRAZIONE

In merito, infine, alla detrazione dell'IVA assolta ed afferente le fattispecie in esame, si osserva che 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.

Si ritiene, pertanto, che nei casi in esame sia detraibile l'IVA assolta in relazione al preliminare per l'acquisto di beni ammortizzabili nonché sulle spese di trasformazione, miglioramento ed ampliamento di beni di terzi, 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 – che conferiscono il diritto alla detrazione.