

Risposta n. 861/2021

OGGETTO: Rimborso dell'IVA ai sensi dell'articolo 30, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 in caso di svolgimento di più attività

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA (di seguito "Istante", "Società") riferisce di esercitare l'attività di coltivazione agricola associata all'allevamento di animali, nella specie mucche da latte. Per tale attività ha adottato il regime speciale IVA dell'agricoltura, determinando la detrazione dell'imposta secondo le percentuali di compensazione.

La Società afferma di aver poi avviato la realizzazione di un impianto di biogas per lo svolgimento dell'attività secondaria di produzione di energia elettrica in regime ordinario IVA, tenendo la contabilità separata e mantenendo il regime speciale per l'attività agricola.

L'Istante riferisce che detto impianto produce biogas attraverso la fermentazione anaerobica di sostanze organiche all'interno di un fermentatore a tenuta stagna con produzione di energia elettrica ed è composto da una sezione di alimentazione, una di digestione del biogas e una di cogenerazione. Ciascuna sezione è stata realizzata mediante costruzione di strutture dedicate, all'interno delle quali è stata poi collocata la

parte impiantistica, con particolare riferimento alla sezione di cogenerazione in cui è collocato il blocco motore di valore economico rilevante.

La Società afferma che l'impianto è realizzato sui terreni dei propri soci. La realizzazione di tale impianto sta generando un rilevante credito IVA, che non verrà assorbito dalla vendita di energia elettrica, in quanto le relative fatture saranno emesse in regime di inversione contabile (cd. *reverse charge*) ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera *d-quater*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA").

Ciò posto, la Società intende chiedere il rimborso dell'IVA "a credito" maturata nell'attività di produzione di energia elettrica, ad oggi caratterizzata dalla sola presenza di acquisti per la realizzazione ed il funzionamento dell'impianto, non essendo ancora stata emessa alcuna fattura di vendita di energia elettrica, che sarà comunque effettuata in regime di *reverse charge*. A tal fine chiede:

1) se è applicabile, nel caso di specie, il presupposto del rimborso dell'IVA di cui all'articolo 30, secondo comma, lettera a), del Decreto IVA, ossia quello dell'aliquota media sugli acquisti superiore a quella mediamente applicata sulle vendite maggiorata del 10 per cento;

2) come debba essere effettuato il calcolo dell'aliquota media, considerato che vi sono due attività separate di cui una svolta in regime IVA speciale dell'agricoltura; se è corretto includere negli acquisti per il calcolo dell'aliquota media anche i beni ammortizzabili non suscettibili di autonoma funzionalità e quelli realizzati su beni di terzi, in quanto non possono essere oggetto di autonomo rimborso di cui all'articolo 30, secondo comma, lettera c), del Decreto IVA;

3) essendo l'impianto composto da più sezioni autonome, ma necessarie per il funzionamento dell'impianto, e ciascuna sezione composta da beni removibili (*in primis* la componente motore), come si debba valutare l'impianto per individuare cosa sia da considerare o meno dotato di autonoma funzionalità, ricordando che l'impianto è realizzato su terreni di proprietà dei soci;

4) se l'eventuale passaggio di un diritto reale dai soci alla Società dei suddetti terreni renderebbe l'intero impianto suscettibile di autonomo rimborso dell'IVA ad esso relativa, ex articolo 30, secondo comma, lettera c), del Decreto IVA, anche laddove il passaggio sia perfezionato solo nella fase finale di realizzazione dell'impianto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società è dell'avviso che sussista il presupposto del rimborso IVA annuale dell'aliquota media di cui all'articolo 30, secondo comma, lettera a), del Decreto IVA, ancorché il credito IVA si sia generato sull'attività secondaria e l'attività principale sia soggetta al regime speciale IVA dell'agricoltura.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 6, del decreto-legge 28 giugno 1995, n. 250, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1995, n. 349, infatti, l'Istante ritiene che l'ipotesi prevista dall'articolo 30 secondo comma, lettera a) del decreto IVA ricorra nel caso in cui si abbia un'aliquota media su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni superiore a quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, maggiorata del 10 per cento, senza, quindi, far distinzione fra le attività svolte e registrate in contabilità separata, ma considerando unitariamente tutte le operazioni registrate nell'anno solare.

Dovendosi, peraltro, considerare solo gli acquisti e le importazioni con IVA detraibile, ai fini del calcolo dell'aliquota media, secondo l'Istante, si devono considerare, per quanto attiene l'attività agricola, gli acquisti e l'imposta quantificati nel quadro VF sez. 3-B (imprese agricole) in funzione delle vendite, non dovendosi invece considerare gli acquisti indicati in sez. 1 del quadro VF.

Dagli acquisti devono essere poi detratti i soli acquisti di beni ammortizzabili suscettibili di autonomo rimborso, mentre devono essere ricompresi i beni ammortizzabili non suscettibili di autonoma funzionalità. Non è infatti lecito sottrarre

questi ultimi dagli acquisti per il calcolo del presupposto dell'aliquota media di cui all'articolo 30, secondo comma, lettera *a*), del Decreto IVA, atteso che se un bene non è autonomo presupposto di rimborso, in quanto onere pluriennale (per la parte ancorata su beni di terzi) o privo di autonoma funzionalità, deve essere considerato come spesa generale ed essere incluso dunque tra gli acquisti.

La *ratio* della norma è, infatti, quella di escludere dal numeratore e dal denominatore del calcolo dell'aliquota media gli acquisti, le importazioni e i beni ammortizzabili, in quanto oggetto di autonoma ipotesi di rimborso. Se per tali beni l'ipotesi di cui all'articolo 30, secondo comma, lettera *c*), del Decreto IVA non sussiste non devono quindi essere esclusi dal calcolo dell'aliquota media. Tale precisazione, ad esempio, è stata fornita con riferimento alle operazioni di *leasing* nella circolare n. 25/E del 19 giugno 2012, risposta 2.1, ove si afferma che "*la concedente è l'unica a poter invocare il presupposto di cui alla citata lettera c) e l'utilizzatore può computare nel calcolo dell'aliquota media, ai fini dell'eccedenza rimborsabile ex lettera a), l'imposta relativa ai canoni di locazione finanziaria*".

In via secondaria, si ritiene applicabile il presupposto del rimborso IVA di cui all'articolo 30 secondo comma, lettera *c*), del Decreto IVA per l'acquisto dei beni ammortizzabili da calcolarsi sulle parti suscettibili di autonoma funzionalità ossia tutte le componenti removibili di ciascuna sezione dell'impianto di biogas (ad es., motore di cogenerazione, cabine prefabbricate, quadri elettrici, trincee etc.), potendosi considerare inoltre anche i beni ancorati sui terreni (ad es. vasche digestori e opere in calcestruzzo) in presenza di un diritto reale della società sui terreni dei soci, anche se tale diritto è stato costituito nella fase finale di realizzazione dell'impianto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito all'effettiva esistenza del credito IVA cui l'Istante

fa riferimento, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 30, secondo comma, del Decreto IVA contiene un'elencazione tassativa dei presupposti che consentono la richiesta di rimborso del credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale (ai quali deve aggiungersi quello di cui all'articolo 34, comma 9, del medesimo decreto), al di fuori dei quali lo stesso deve necessariamente essere riportato in detrazione/compensazione nel periodo d'imposta successivo.

In particolare, è consentito il rimborso dell'IVA - sempreché l'eccedenza detraibile sia superiore a 2.582,28 euro - *«(...) all'atto della presentazione della dichiarazione:*

a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché a norma dell'articolo 17-ter;

b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;

c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;

d) quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies;

e) quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17».

Con riguardo al presupposto dell'aliquota media di cui alla citata lettera a), l'articolo 3, ai commi 5 e 6, del decreto-legge 28 giugno 1995, n. 250, dispone che *«5. Agli effetti dell'articolo 30, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il rimborso si intende spettante quando l'aliquota*

mediamente applicata sulle operazioni registrate o soggette a registrazione per il periodo di riferimento, con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili, è inferiore a quella mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni registrati o soggetti a registrazione per lo stesso periodo, con esclusione degli acquisti di beni ammortizzabili e delle spese generali.

6. [...] il rimborso di cui all'articolo 30, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, spetta se l'aliquota mediamente applicata su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni, supera quella mediamente applicata su tutte le operazioni effettuate, maggiorata del 10 per cento; nel calcolo non si tiene conto degli acquisti, delle importazioni e delle cessioni di beni ammortizzabili».

Per accedere al rimborso dell'eccedenza IVA *ex* articolo 30, secondo comma lettera a) del decreto IVA, dunque, è necessario che, nell'ambito dell'attività prevalentemente esercitata, l'aliquota media su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni sia superiore a quella mediamente applicata su tutte le operazioni effettuate, maggiorata del 10 per cento.

A tal riguardo, la Corte di Cassazione ha chiarito che l'articolo 30, secondo comma, lettera a) del decreto IVA, «*contempla l'ipotesi di rimborso (per crediti d'imposta non inferiori a 5 milioni di lire) in favore del contribuente la cui attività comporta la "effettuazione di operazioni" che scontano aliquote I.V.A. (imponibile) inferiori a quella gravante (detraibile) su acquisti e importazioni, ma non anche l'ipotesi della mancanza assoluta di operazioni attive nel periodo considerato*» (così la Massima della sentenza della Corte di Cassazione civ., Sez. V, 06/08/2004, n. 15224).

Tanto premesso, con riferimento al caso prospettato - tenuto conto che, per stessa ammissione dell'Istante, nell'ambito dell'attività di produzione di energia elettrica ad oggi non è stata ancora emessa alcuna fattura di vendita - non risulta verificato in questa sede alcuno dei presupposti sopra elencati per effettuare la richiesta di rimborso del credito IVA già maturato nell'anno corrente, ossia *i)* esercizio prevalente

dell'attività in parola rispetto alle altre attività e *ii)* calcolo dell'aliquota mediamente praticata.

Laddove l'attività di produzione di energia elettrica nel tempo si rivelasse prevalente (ovvero con un maggior volume d'affari) e l'aliquota mediamente praticata inferiore a quella degli acquisti, sarà consentito ricorrere al presupposto di cui alla citata lettera a) per recuperare l'eccedenza IVA, secondo le regole disposte per i rimborsi IVA infrannuali o annuali.

A tal riguardo, nella circolare n. 81/E, parte 2, del 14 marzo 1995, nonché nelle istruzioni alla compilazione del modello per la richiesta di compensazione/rimborso del credito IVA infrannuale (modello IVA TR) si legge che, *«nel caso di contribuente che esercita più attività gestite con contabilità separata ai sensi dell'art. 36, i campi del presente rigo ["Rigo TD1 - Aliquota media - Riservato ai contribuenti per i quali si è verificato il presupposto previsto dall'art. 30, secondo comma, lett. a)" n.d.r.] devono essere compilati facendo esclusivo riferimento alle operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività prevalentemente esercitata e per la quale si è verificata la sussistenza del presupposto»*, mentre nelle istruzioni del modello IVA annuale è chiarito che, *«Nell'ipotesi di esercizio di più attività gestite con contabilità separata ai sensi dell'art. 36, deve essere indicato l'ammontare complessivo dell'imposta detraibile tenendo conto della presenza di eventuali criteri che derogano al principio ordinario di determinazione dell'imposta. Ad esempio, in presenza di una attività in cui l'imposta ammessa in detrazione è determinata applicando la percentuale di detrazione, il contribuente dovrà procedere a determinare separatamente, per ciascuna delle attività esercitate, l'imposta ammessa in detrazione secondo gli specifici criteri ed indicare nel presente rigo la somma degli importi risultanti»*.

Va da sé che l'IVA relativa alle componenti acquistate per costruire l'impianto di biogas, confluirà nell'IVA detraibile e parteciperà al calcolo dell'aliquota media ove l'impianto o le sue singole parti dotate di una propria autonomia funzionale non possano essere considerati beni ammortizzabili e come tali accedere al presupposto di

cui all'articolo 30, secondo comma, lett. c) del decreto IVA (che consente il recupero dell'eccedenza IVA detraibile relativa all'acquisto di beni ammortizzabili e di beni e servizi per studi e ricerche), e ciò perché l'impianto insiste su un bene altrui.

A tal proposito, come più volte chiarito dai documenti di prassi (cfr. per tutti le risoluzioni n. 113/E del 11 luglio 1996 e n. 147/E del 9 giugno 2009) per individuare un bene "ammortizzabile" *«occorre far riferimento alle norme previste per le imposte sui redditi»*, ossia alla possibilità che lo stesso sia oggetto di ammortamento. In particolare, sono considerati ammortizzabili esclusivamente i beni strumentali utilizzati nel ciclo produttivo posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale. Inoltre, con la risoluzione n. 179/E del 27 dicembre 2005, in riferimento alle opere realizzate su beni altrui, è stato chiarito che non possono essere ricondotte tra i beni ammortizzabili quelle opere che, una volta realizzate, non sono separabili dai beni dei terzi cui accedono, non avendo una loro autonoma funzionalità.

Nel caso di specie, dunque, l'Istante potrà chiedere il rimborso dell'IVA assolta per l'acquisto dell'impianto di biogas (da intendersi nel suo complesso e non, come prospettato dall'Istante, nelle singole parti che lo compongono, seppur dotate di una propria autonomia funzionale), laddove lo stesso risulti dal medesimo ammortizzabile, perché separabile dal terreno su cui insiste, a nulla rilevando la circostanza che, successivamente al sostenimento dei costi di acquisto, l'Istante acquisisca la proprietà del bene principale (terreno) o sia costituito a suo favore un diritto reale di godimento.

A tal proposito, tornano utili i chiarimenti resi con la circolare n. 36 del 19 dicembre 2013, par. 4, seppure in relazione agli impianti fotovoltaici, ove è stato detto che *«che non spetta il rimborso ai sensi dell'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 dell'IVA assolta sull'acquisto o realizzazione di impianto fotovoltaico collocato su beni di terzi quando l'impianto non è separabile dal bene immobile cui si riferisce, non potendo essere rimosso al termine del periodo di utilizzo. In tali casi, l'opera eseguita 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, pertanto, nella previsione normativa di cui alla lettera c) del comma 3 del citato art. 30».

Diversamente, nel caso in cui i costi relativi all'impianto siano stati sostenuti nel medesimo anno in cui interviene la stipula dell'atto di trasferimento della proprietà dell'immobile o della costituzione di altro idoneo diritto reale, spetterà comunque il rimborso ai sensi dell'articolo 30, comma 2, lettera c).

In tale ultima circostanza, se viene avanzata richiesta di rimborso dell'IVA trimestrale, al fine di consentire all'ufficio competente di poter verificare l'effettiva esistenza del requisito "beni ammortizzabili", il rimborso verrà erogato solo a condizione che l'atto di trasferimento (o della costituzione di altro idoneo diritto reale) sia stipulato entro il trimestre di riferimento.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)