

Importazioni, Iva detraibile se l'operazione è legata a future attività imponibili

Imposte indirette

Via libera se c'è un nesso con lavorazioni svolte dall'importatore stesso

Per il Fisco il diritto spetta anche quando non si sostengono costi

Matteo Balzanelli
Massimo Sirri

Via libera alla detrazione dell'Iva assolta all'importazione di beni direttamente connessa a operazioni imponibili che saranno realizzate dall'importatore stesso.

Nella risposta 410/2022 dello scorso agosto, le Entrate hanno analizzato il caso di un soggetto che, durante la fase di sperimentazione clinica di un farmaco, importa in Italia per conto terzi "geni modificati" per la trasfusione a pazienti. Una volta terminata questa fase e ottenuta l'autorizzazione all'immissione in commercio, l'importatore si occuperà della commercializzazione in Italia dei farmaci.

Secondo l'Agenzia, l'importazione dei beni (ai fini della sperimentazione) è «direttamente connessa a future operazioni imponibili» (la vendita dei prodotti) «destinate ad essere effettuate (...) nell'esercizio della propria attività d'impresa»: pertanto, l'Iva assolta in dogana è detraibile.

L'interpretazione è in linea con la risoluzione 96/E del 2007, relativa all'importazione di metalli preziosi in prestito d'uso, con il principio 13/2021 e con la risposta 4/2020, in cui viene precisato che è «solo l'effettivo destinatario della merce importata» a poter detrarre l'Iva. La posizione è conforme alla sentenza 7016/2001 della Cassazione, che ha ritenuto irrilevante il fatto che l'importatore non sia il proprietario dei beni.

Va altresì evidenziato che nella risposta 410/2022 si afferma che tale impostazione è coerente anche con la giurisprudenza. In particolare, è richiamata la sentenza europea C-132/16, che ammette il diritto di detrazione sempreché i costi dei servizi «facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce».

Il nodo dei costi

La risposta delle Entrate non lo cita, ma esiste anche un precedente "scomodo" (richiamato invece dall'interpellante), relativo alle situazioni in cui non è sostenuto un costo che divenga parte del prezzo dei beni/servizi offerti a valle. Il caso è quello del terzista di uno Stato Ue che immette in libera pratica beni di terzi a scopo di lavorazione, per poi spedirli fuori del proprio territorio al termine della prestazione.

Nell'ordinanza C-621/19 della Corte Ue la detrazione è infatti negata, nel presupposto che l'importatore non ne acquisisce la proprietà e non sostiene alcun costo in relazione ai beni importati. I giudici richiamano anche le conclusioni del Comitato Iva Ue (19 ottobre 2011), secondo cui la detrazione non spetta se si verificano due condizioni: ❶ l'importatore non dispone del bene come proprietario e ❷ non sono sopportati costi direttamente collegati con la sua attività economica.

Si tratta, a nostro avviso, di un principio che, considerato acriticamente, potrebbe generare distorsioni. Basti pensare all'ipotesi in cui l'importatore acquisisce la proprietà del bene senza sostenere alcun costo: in base alle indicazioni del Comitato Iva la detrazione sarebbe legittima ancorché in mancanza di un collegamento economico con l'attività svolta.

Ecco quindi che, sebbene la soluzione delle Entrate sembri discostarsi dalle indicazioni dell'ordinanza C-621/19, essa pare tuttavia

quella che, correttamente, tende a garantire la neutralità e a evitare duplicazioni d'imposta.

Il servizio indispensabile

Nella sentenza C-132/16 si legge anche che il servizio per il quale s'intende esercitare il diritto di detrazione (nel caso della risposta 410/22 si tratterebbe dell'Iva relativa all'importazione di beni di cui non è acquisita la proprietà), «era indispensabile ai fini della realizzazione del progetto e che, quindi, in sua assenza», il soggetto passivo «non avrebbe potuto esercitare la propria attività economica». L'effetto è che «tali circostanze sono idonee a dimostrare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra il servizio (...) e l'operazione soggetta ad imposta effettuata a valle» dalla società, «in quanto risulta che tale servizio è stato fornito per consentire a quest'ultima di realizzare il progetto immobiliare oggetto del procedimento principale». Come a dire che, in assenza del servizio, la società non avrebbe potuto svolgere la propria attività, proprio come avviene per il terzista che, senza importare il bene, non può eseguire la lavorazione o com'è per l'importatore dei geni modificati che, se non conclude la sperimentazione, non può vendere i farmaci.

A rendere l'orientamento delle Entrate più coerente con i principi generali rispetto a quanto desumibile dalla sentenza C-621/19, v'è inoltre il fatto che, sempre secondo la Corte Ue, la detrazione è ammessa per i costi che presentano «un nesso diretto ed immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo» (ex multis, sentenza C-124/12).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



I diversi orientamenti

1

Le posizioni della giurisprudenza europea

● Secondo la Corte di giustizia europea, in via di principio, è necessario un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, affinché il diritto a detrazione dell'Iva assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo.

● Il diritto a detrarre l'Iva gravante sull'acquisto di beni o servizi presuppone che le spese sostenute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto alla detrazione; lo stesso vale qualora i costi dei servizi facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi forniti (*sentenza causa C-29/08, SKF*).

● La detrazione è invece negata all'importatore quando non dispone dei beni in qualità di proprietario e i costi d'importazione a monte sono inesistenti o non sono incorporati nel prezzo di specifiche operazioni a valle, o nel prezzo dei beni e servizi forniti nel corso della sua attività economica (*ordinanza C-621/19, Weindel Logistik Service*).

● Al contempo, il nesso diretto e immediato tra il servizio (o il bene) e l'operazione effettuata a valle si verifica quando il primo è obiettivamente

necessario per consentire di effettuare operazioni imponibili a valle (*sentenza C-132/16, Iberdrola*).

2

Le posizioni della giurisprudenza nazionale

● Con la sentenza 7016/2001, la Corte di cassazione non ha ritenuto necessaria la proprietà dei beni importati.

3

La prassi interna dell'agenzia delle Entrate

● Con la risoluzione 96/E/2007 l'agenzia delle Entrate ha ammesso la detrazione dell'Iva sulle importazioni in prestito d'uso di metalli preziosi, per i quali il pagamento di compensi (per l'uso) è solo eventuale.

● Allo stesso modo, il diritto è stato confermato in relazione alle importazioni in funzione della possibile successiva cessione dei beni in forza di un contratto di *consignment stock* (risoluzione 346/E/2008 e risposta 509/2021), oltre che nell'ipotesi di importazione da parte del noleggiatore di beni da destinarsi alla sublocazione (*risposta a interpello 6/2019*).

● La detrazione è accordata anche per le importazioni di beni direttamente connessi a future operazioni imponibili (*risposta a interpello 410/2022*).

PAROLA CHIAVE

#Detrazione

L'articolo 168 della direttiva Ce 2006/112 prevede, tra l'altro, che il soggetto passivo ha il diritto di detrarre dall'imposta di cui è debitore l'Iva dovuta o assolta per i beni importati nello Stato membro in cui effettua l'operazione. Secondo la Corte di giustizia Ue, tale diritto è ammesso in relazione ai costi che presentano «un nesso diretto ed immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo» (*ex multis, causa C-124/12*).