

www.italiaoggi.it Data Stampa 6901-Data Stampa 6901
Data Stampa 6901-Data Stampa 6901

ItaliaOggi Sette

Il diritto alla detrazione dell'Iva

Il requisito dell'inerenza secondo la giurisprudenza unionale

DI FRANCO RICCA

1. Funzione e requisiti sostanziali del diritto alla detrazione

L'istituto della detrazione è uno dei cardini del sistema comunitario (ora unionale) dell'Iva introdotto con le prime due direttive 67/227/Cee e 67/228/Cee dell'11 aprile 1967 e armonizzato con la Sesta direttiva 77/388/Cee del 17 maggio 1977, rifiuta, con effetto dal 1° gennaio 2007, nella direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006 (di seguito, per brevità, direttiva Iva, o semplicemente direttiva).

Osserva la Corte di giustizia che una delle caratteristiche essenziali dell'imposta è che gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale (sentenza 3 ottobre 2006, C-475/03).

In un sistema di tassazione plurifase, nel quale l'imposta, pur dovendo gravare sui consumatori finali, si applica a tutte le transazioni, anche B2B, rispondenti alla definizione delle operazioni imponibili (cessioni di beni e prestazioni di servizi a titolo oneroso, effettuate nel territorio di uno Stato membro dai soggetti passivi, ossia

da coloro che esercitano in qualsiasi luogo un'attività economica indipendente), il meccanismo della detrazione dell'imposta "a monte" permette quindi di realizzare l'obiettivo della neutralità del tributo, sia nei riflessi dei soggetti passivi protagonisti del processo applicativo (cosiddetti contribuenti di diritto), i quali hanno il compito di far giungere, attraverso la rivalsa, il carico tributario ai soggetti incisi (i consumatori finali, cosiddetti contribuenti di fatto), sia con riguardo ai vari passaggi antecedenti a quello nel quale si consolida il prelievo.

In virtù del diritto alla detrazione, infatti, da un lato, l'imposta pagata ai propri fornitori non costituisce per il soggetto passivo un elemento di costo; dall'altro, il carico tributario che grava sul consumatore, diversamente che nei tributi "a cascata" come la previgente Ige, corrisponderà esattamente al prodotto fra la percentuale d'imposta fissata dalla legge (l'aliquota) e il prezzo pagato, dal cessionario/committente consumatore o da un terzo, per il bene o servizio fornito dal soggetto passivo, indipendentemente dal numero dei passaggi "a monte" e, quindi, dalla lunghezza della filiera.

Tale diritto, già enunciato all'art. 1, par. 2, del-



la direttiva Iva, è meglio definito all'art. 168, il quale stabilisce che, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'imposta dovuta o assolta per acquistare o importare detti beni e servizi.

La disposizione fissa i due requisiti sostanziali che sono necessari per la sussistenza del diritto alla detrazione, in aggiunta a quello dell'esigibilità dell'imposta che, ai sensi dell'art. 167, determina l'insorgenza del diritto stesso:

- il possesso dello status di "soggetto passivo" al momento dell'effettuazione della (e in rapporto alla) operazione di acquisto

- il requisito dell'inerenza, ossia la relazione che deve sussistere, per la sussistenza del diritto stesso e per la determinazione della sua portata: l'effettuazione dell'operazione di acquisto, e successivamente l'effettivo impiego dei beni e servizi acquistati, ai fini delle operazioni imponibili, nonché di quelle assimilate di cui al successivo art. 169, del soggetto stesso e, successivamente, l'effettivo impiego di detti beni e servizi ai detti fini.

In proposito, la Corte di giustizia ha precisato che è l'acquisto del bene o del servizio da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'Iva e, quindi, del sistema della detrazione; l'impiego del bene o del servizio, reale o previsto, determina solo l'entità della deduzione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto, nonché l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi (ex multis, sentenza 11 luglio 1991, C-97/90)..

Come osservato nella circolare Ministero delle finanze n. 328 del 24 dicembre 1997, "poiché il diritto alla detrazione sorge e continua a essere esercitato, come in passato, fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi, anche ammortizzabili (detrazione immediata), il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli compete e possa o meno esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni e i servizi siano afferenti, cioè destinati a essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione. Naturalmente deve trattarsi di una destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente. Ciò in quanto se da tale valutazione prospettica scaturisce che i beni e i servizi medesimi sono normalmente destinati a essere impiegati in operazioni non soggette all'imposta, il contribuente deve astenersi dall'operare la detrazione dell'imposta inerente ai predetti acquisti".

Il principio dell'esercizio immediato della detrazione all'atto dell'acquisto dei beni e dei servizi, senza che sia necessario attenderne la previa utilizzazione, implica che se questi saranno poi impiegati per realizzare operazioni che attribuiscono un diritto alla detrazione in misura diver-

sa (maggiore o minore) rispetto a quella inizialmente determinata, il soggetto passivo dovrà procedere alle necessarie rettifiche delle detrazioni secondo le disposizioni "di chiusura" del sistema delle detrazioni contenute negli articoli 184 e seguenti della direttiva e recepite, nell'ordinamento interno, nell'art. 19-bis2 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

Nella sentenza 12 novembre 2020, C-42/19, la Corte ha precisato che, dovendo la detrazione dell'imposta essere commisurata nella maniera più precisa possibile all'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati, tale uso effettivo dei beni e dei servizi prevale rispetto all'intenzione iniziale. Un approccio secondo il quale il diritto alla detrazione sarebbe fondato unicamente sulla volontà del soggetto passivo e non sull'effettivo impiego dei beni e servizi rischierebbe di compromettere il funzionamento stesso del sistema dell'Iva. Il principio di neutralità insito in tale sistema, infatti, implica, da un lato, che tutti i soggetti passivi che hanno effettuato operazioni soggette a imposta beneficiano del diritto a detrazione nello stesso periodo d'imposta, ma implica altresì che, a contrario, quelli che hanno effettuato operazioni simili ma esenti da Iva non beneficiano di siffatto diritto. Orbene, un diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte basato unicamente sulla precedente intenzione del soggetto passivo, senza tenere conto della natura delle operazioni che sono state effettivamente realizzate, gli conferirebbe un vantaggio concorrenziale rispetto alle altre imprese che hanno realizzato operazioni simili, il che sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale. Pertanto, ai fini della detrazione, occorre tener conto dell'uso effettivo dei beni e dei servizi acquistati dal soggetto passivo, e non di quello previsto.

1.1 Operazioni con e operazioni senza diritto alla detrazione

Nell'ordinamento interno, i principi dell'art. 168 della direttiva trovano riscontro, con diversa formulazione, nell'art. 19 del dpr n. 633/1972.

Ai primi due commi, tale articolo stabilisce che il soggetto passivo ha diritto di detrarre l'Iva assolta, dovuta o addebitatagli a titolo di rivalsa in relazione ai beni e servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, esclusi quelli afferenti operazioni esenti o non soggette all'imposta.

Il comma 3 estende poi il diritto anche ai beni e servizi impiegati dal soggetto passivo per effettuare determinate operazioni non soggette all'imposta oppure esenti, dettagliatamente indicate nel comma medesimo.

Le disposizioni dell'art. 19 distinguono quindi le operazioni effettuate dai soggetti passivi in due categorie: quelle attribuiscono il diritto alla detrazione dell'imposta "a monte" e quelle che, invece, non attribuiscono tale diritto. Rientrano in questa seconda categoria le operazioni esenti dall'imposta, elencate principalmente nell'art. 10 del dpr 633/1972, e quelle "non soggette", espressione che nel contesto in esame assume un significato atecnico.

Alla prima categoria, ossia alle operazioni con diritto alla detrazione, appartengono invece (i) le operazioni imponibili e (ii) le operazioni seguenti, elencate al predetto comma 3 dell'art. 19:

- le operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 del dpr 633/1972 (esportazioni, operazioni del settore aero-navale, servizi internazionali)

- le operazioni non imponibili assimilate a quelle di cui alla precedente lett. b): es. cessioni con la repubblica di San Marino e con lo Stato Vaticano (art. 71), operazioni agevolate in base ad accordi internazionali (art. 72), cessioni a viaggiatori extraUe (art. 38)

- le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del dl n. 331 del 30 agosto 1993

- le cessioni interne effettuate in vista del trasferimento dei beni in altro paese Ue (cosiddette triangolazioni art. 58, dl n. 331/1993)

- le operazioni di cui ai numeri da 1 a 4 dell'art. 10 del dpr 633/1972 (operazioni creditizie, finanziarie, assicurative), quando effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti fuori dell'Ue oppure relative a beni destinati a essere esportati fuori dell'Ue

- le operazioni non soggette all'Iva per carenza del requisito territoriale (eccettuate quelle in regime di franchigia transfrontaliera), a condizione che, se fossero territorialmente rilevanti in Italia, rientrerebbero fra quelle assistite dal diritto alla detrazione

- le operazioni di cui all'art. 2, terzo comma, lett. a), b), d) ed f), del dpr 633/72 (cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro; cessioni o conferimenti che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda, ovvero un complesso unitario di attività materiali e immateriali, inclusa la clientela e ogni altro elemento immateriale, nonché di passività, organizzato per l'esercizio dell'attività artistica o professionale; cessioni di campioni gratuiti di modico valore, appositamente contrassegnati; passaggi di beni in dipendenza di operazioni societarie straordinarie quali fusioni, scissioni, trasformazioni o di operazioni analoghe poste in essere da altri enti, inclusi quelli costituiti per l'esercizio dell'attività artistica o professionale);

- le cessioni di "oro da investimento" effettuate da soggetti che lo producono o da soggetti che trasformano oro in oro da investimento

- le cessioni di beni effettuate nei confronti di un soggetto passivo che si considera cessionario e rivenditore di detti beni ai sensi dell'art. 2-bis, comma 1, lettera a) (determinate cessioni effettuate nei confronti dei gestori di piattaforme elettroniche)

- operazioni non soggette a imposta per effetto dei regimi monofase di cui all'art. 74 del dpr 633/1972 (tabacchi, editoria, ecc.).

In via interpretativa, sono state inoltre considerate operazioni con diritto a detrazione le operazioni senza pagamento dell'imposta effettuate nell'ambito dei depositi Iva di cui all'art. 50-bis, dl n. 331/1993 (circolare n. 328/1997).

2. Il requisito dell'inerenza: generalità

Il sistema delle detrazioni mira a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, in modo da garantire la neutralità dell'imposizione fiscale per dette attività, indipendentemente dallo scopo o dai risultati, purché esse siano, in linea di principio, di per sé soggette all'imposta.

Per l'insorgenza del diritto alla detrazione, è quindi necessaria, come spiega la Corte di giustizia, la sussistenza di un "nesso immediato e diretto" (i.e. l'inerenza) tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto stesso (vedi precedente paragrafo 1.1). In considerazione della diversità delle operazioni commerciali e professionali, sarebbe impossibile fornire una risposta più adeguata in ordine al modo di determinare in tutti i casi il collegamento necessario che deve sussistere tra le operazioni a monte e quelle effettuate a valle affinché l'Iva assolta sia detraibile. Spetta quindi ai giudici nazionali applicare il criterio del "nesso immediato e diretto" ai fatti oggetto di ciascun giudizio di cui essi siano investiti, prendendo in considerazione tutte le circostanze del caso concreto (ex multis, sentenze 8 giugno 2000, C-98/98 e 3 marzo 2005, C-32/03).

La Corte ha precisato che il diritto a detrazione è ammesso anche quando non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, quando i costi delle operazioni a monte fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce. Costi di tal genere presentano infatti un nesso immediato e diretto con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo.

Qualora, invece, i beni e servizi acquistati abbiano un nesso con operazioni esenti oppure non rientranti nell'ambito di applicazione dell'Iva, non si avrà né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte.

In definitiva, la sussistenza o meno del diritto alla detrazione sui beni e servizi acquistati dipende dal trattamento delle operazioni a valle cui essi si ricollegano: il diritto sussiste, in prima battuta, nel caso in cui l'acquisto si trovi in relazione diretta e immediata con una o più operazioni a valle che lo conferiscono; in assenza di tale nesso, occorre esaminare, in seconda battuta, se gli acquisti a monte facciano parte delle spese generali dell'insieme delle attività economiche del soggetto d'imposta e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei prodotti che il soggetto fornisce.

In entrambi i casi, ossia quello dell'inerenza, per così dire, specifica per i costi di diretta imputazione, e quello dell'inerenza generica per le spese generali, il diritto a detrarre l'Iva gravante sull'acquisto di beni o servizi presuppone che le spese compiute per acquistarli facciano parte, oggettivamente, secondo parametri di inerenza economica, degli elementi costitutivi del prezzo

delle operazioni tassate a valle.

Stabilire se nella fattispecie concreta ricorra l'una o l'altra ipotesi, per quanto talvolta difficile, non è un esercizio inutile, ma spesso è necessario poiché può risultare determinante per affermare o negare la sussistenza del diritto alla detrazione. Per esempio, nella sentenza 29 ottobre 2009, C-29/08, la Corte, chiamata a pronunciarsi sul diritto alla detrazione dell'Iva sulle spese sostenute da una società per acquisire consulenze finalizzate a una cessione di azioni in regime di esenzione (o, secondo il caso, di esclusione) dall'imposta, ha dichiarato che il diritto non sussiste se dette spese sono incorporate nel prezzo di cessione delle azioni, poiché in tal caso si ricollegano a operazioni esenti o escluse che non conferiscono il diritto alla detrazione; sussiste, invece, se risulta che costituiscono spese generali e, in quanto tali, fanno parte degli elementi costitutivi del prezzo dei beni e servizi prodotti dalla società. Sul punto, si veda anche la sentenza 1° ottobre 2020, C-405/19, riportata più avanti.

Per quanto riguarda la presa in considerazione degli elementi oggettivi delle operazioni e della causa dell'acquisto, si rimanda alla sentenza 21 febbraio 2013, C-104/12, riportata più avanti.

Esercizio congiunto di attività economiche e non economiche

Nella sentenza 16 settembre 2021, C-21/20, la Corte ha dichiarato che l'emittente televisiva nazionale finanziata con sovvenzioni pubbliche, che non percepisce alcun canone da parte dei telespettatori, non effettua prestazioni di servizi a titolo oneroso; le spese relative a tale attività, pertanto, non danno diritto alla detrazione dell'imposta.

La diffusione di pubblicità commerciale, oppure la prestazione di servizi di altro tipo, verso corrispettivo, sono invece operazioni imponibili e danno diritto alla detrazione dell'imposta sulle relative spese.

Sulla prima questione, la Corte ha escluso che l'attività dell'emittente pubblica, consistente nel fornire ai telespettatori servizi di media audiovisivi, sovvenzionata dallo Stato, senza alcun pagamento da parte dei telespettatori, implichi prestazioni di servizi a titolo oneroso, non sussistendo alcun rapporto giuridico di scambio di reciproche prestazioni tra l'emittente e i telespettatori, né alcun nesso diretto tra tale attività e la suddetta sovvenzione, organizzate in base alla legge. La concessione della sovvenzione, volta a finanziare, in via generale, le attività della Tv pubblica nazionale, consistenti nella preparazione, nella creazione e nella trasmissione di programmi nazionali e regionali, determinata in base a un forfait normativamente fissato per ora di programmazione, prescinde dalla fruizione effettiva, da parte dei telespettatori, dei servizi offerti.

Le altre questioni miravano a chiarire se il fornitore pubblico di programmi televisivi abbia diritto alla detrazione dell'Iva pagata per acquisti di beni e servizi utilizzati ai fini delle sue attività imponibili (es. diffusione di pubblicità com-

merciale) e di quelle che esulano invece dalla sfera di applicazione dell'Iva.

La Corte ha risposto che, ai sensi dell'art. 168 della direttiva, il soggetto passivo ha diritto di detrarre l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi se e nella misura in cui li utilizza a fini delle sue operazioni imponibili; tale diritto non spetta, di contro, qualora i beni e servizi acquistati abbiano un nesso con operazioni esenti o "fuori campo" Iva.

Quanto all'ipotesi di impiego promiscuo dei beni e servizi acquistati, la direttiva prevede il metodo forfettario del prorata unicamente per i beni e servizi utilizzati per effettuare, allo stesso tempo, operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni esenti, mentre non si occupa degli acquisti effettuati in vista di operazioni "fuori campo" Iva, le quali non possono quindi essere incluse nel calcolo del prorata. Al riguardo, spetta agli Stati membri, tenendo conto della finalità e dell'economia generale della direttiva, determinare i metodi e i criteri di ripartizione degli importi dell'Iva pagata a monte tra attività economiche e attività non economiche, prevedendo un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte di ciascuna di queste due attività al fine di garantire che la detrazione sia effettuata soltanto per la quota d'imposta afferente alle operazioni che danno diritto a detrazione.

Questione di fatto

L'accertamento del requisito dell'inerenza è comunque una questione di fatto, esposta inevitabilmente a valutazioni di ordine soggettivo laddove il nesso tra il costo e il ricavo non sia insito nella natura stessa dell'oggetto dell'acquisto e dell'attività esercitata: si pensi, per esempio, ai beni e servizi che per loro natura sono suscettibili di utilizzazione a scopo personale (pasti, pernottamenti, trasporti, ecc.), in relazione ai quali si pongono problemi pratici di non agevole soluzione per stabilire (e dimostrare) se e in quale misura siano imputabili all'attività economica oppure alla sfera privata.

Non a caso gli Stati membri, previa autorizzazione dell'Ue, per limitare i contrasti tra l'amministrazione fiscale e i contribuenti e semplificare l'applicazione dell'imposta, possono ricorrere (e spesso ricorrono) all'adozione di criteri di forfettizzazione nella ripartizione di spese del genere tra la sfera professionale e quella privata, per esempio in relazione alle spese inerenti ai mezzi di trasporto a uso promiscuo.

Tornando alle possibili divergenze di valutazione, nella risposta a interpello n. 338/2020, per esempio, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto non detraibile l'Iva pagata dal datore di lavoro per acquistare servizi da erogare gratuitamente ai propri dipendenti nell'ambito di piani di welfare aziendale (pur in presenza di parziale deducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi in base al Tuir). Secondo l'Agenzia, infatti, tali servizi non sono caratterizzati da un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche esercitate dal datore di lavoro tale da configurare le relative spese come un elemento

costitutivo del prezzo di vendita delle operazioni a valle. Di contro, la Corte di cassazione, con ordinanza n. 22332/2018, ha avallato la decisione di merito che aveva riconosciuto al datore di lavoro il diritto alla detrazione dell'Iva relativa alle spese sostenute per un soggiorno estivo dei figli dei dipendenti, ritenendo di poter inquadrare detti costi, unitamente a quelli relativi ad altri benefici quali la formazione dei dipendenti e il trasporto del personale, tra le spese generali del soggetto passivo, in quanto aventi un nesso economico con il complesso delle attività economiche del soggetto stesso, "risolvendosi nella acquisizione di prestazioni accessorie rispetto alle esigenze dell'impresa".

Natura economica dell'inerenza

Nella sentenza del 18 luglio 2013, C-124/12, la Corte ha chiarito che il nesso occorrente per la sussistenza del diritto alla detrazione è di natura puramente economica. Pertanto, per esempio, il soggetto passivo che si fa carico delle spese per il trasporto dall'abitazione al luogo di lavoro, per l'acquisto di indumenti e dispositivi di protezione, nonché per le trasferte di lavoratori dipendenti di un'altra società, che tale soggetto impiega in base a un contratto di fornitura di personale, ha diritto di detrarre l'Iva su tali spese, in quanto presentano un nesso economico con l'attività. Le questioni erano state sollevate dai giudici bulgari in relazione al caso di un'impresa che gestiva una centrale elettrica avvalendosi a tempo pieno dei lavoratori messi a sua disposizione da un'altra società in base a un contratto di fornitura di personale, dietro un corrispettivo comprendente anche le retribuzioni e i contributi sociali dei lavoratori. Il contratto prevedeva che l'impresa si accollasse il costo degli abiti da lavoro, dei dispositivi di protezione, del servizio di trasporto dei lavoratori dall'abitazione al luogo di lavoro, nonché le spese di viaggio e pernottamento per eventuali trasferte. L'amministrazione fiscale bulgara aveva negato la detrazione dell'Iva su dette spese, in quanto sostenute da un soggetto diverso dal datore di lavoro, e collegate quindi alla fornitura di beni e servizi a titolo gratuito.

Nella sentenza, la Corte ricorda di avere dichiarato che il trasporto gratuito di dipendenti, effettuato dal datore di lavoro, tra il domicilio privato e la sede di lavoro soddisfa, in via di principio, bisogni privati dei dipendenti ed è pertanto estraneo alle finalità dell'impresa, salvo che circostanze particolari impongano all'impresa di farsi carico del trasporto. Il fatto che il soggetto passivo non sia considerato dalla normativa nazionale come il datore di lavoro delle persone che utilizza nella sua impresa non rimette in discussione l'esistenza del nesso diretto e immediato tra le spese sostenute per il lavoro delle suddette persone e le spese generali dell'attività economica del soggetto, nesso che deve essere di natura puramente economica, indipendentemente dal rapporto giuridico sottostante. Sarebbe quindi contrario al sistema dell'Iva far gravare sul soggetto passivo l'imposta relativa a spese come quelle in esame, rispetto alle quali è pacifi-

ca la sussistenza del predetto nesso.

Differenze tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

Secondo la sentenza 16 febbraio 2012, C-118/11, "il criterio inerente all'uso del bene o del servizio a fini di operazioni rientranti nell'attività economica dell'impresa si differenzia a seconda che si tratti dell'acquisto di un servizio o di un bene di investimento". Le questioni sollevate davanti alla Corte miravano a sapere in quali condizioni l'art. 168, lett. a), della direttiva Iva consenta a un soggetto passivo di detrarre l'imposta versata, da un lato, per un contratto di locazione di un autoveicolo e, dall'altro, per la locazione di un autoveicolo in forza di un contratto di leasing, nonché in quale momento tali condizioni debbano essere soddisfatte affinché sorga il diritto a detrazione.

Preliminarmente, la Corte ha dichiarato che l'operazione consistente nella messa a disposizione di un veicolo in forza di un contratto di leasing, in via di principio qualificabile come prestazione di servizi, configura tuttavia una cessione di beni qualora il contratto preveda il trasferimento di proprietà di tale veicolo al locatario alla scadenza del contratto (anche nel caso in cui, come precisato successivamente, il diritto di riscatto non sia esercitato, ma appaia l'unica opzione economicamente valida) oppure che il locatario disponga delle caratteristiche essenziali della proprietà di detto veicolo, e precisamente che gli venga trasferita la maggior parte dei rischi e benefici inerenti alla proprietà legale di quest'ultimo e che la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene: in presenza di tali circostanze, si deve quindi ritenere che l'utilizzatore del veicolo ponga in essere l'acquisto di un bene d'investimento.

Evidenziata così la distinzione tra la locazione semplice, consistente in una prestazione di servizi, e il leasing, consistente, nelle riferite circostanze, in una cessione di beni, per quanto riguarda l'insorgenza del diritto alla detrazione la Corte ha dichiarato che, in base all'art. 64 della direttiva, qualora la locazione di un autoveicolo sia caratterizzata da una prestazione di servizi che dà luogo a pagamenti successivi, è alla scadenza del periodo cui si riferisce ognuno di tali pagamenti che sorge il diritto a detrazione e che occorre tenere conto della sussistenza di un nesso diretto e immediato tra il veicolo noleggiato e l'attività economica del soggetto passivo. Invece, l'autoveicolo noleggiato in forza di un contratto di leasing e qualificato come bene di investimento si considera come usato ai fini di operazioni soggette a imposte qualora il soggetto passivo, che agisca in quanto tale, acquisti tale bene e lo destini integralmente al patrimonio della sua impresa, nel qual caso la detrazione dell'Iva a monte è integrale e immediata, mentre qualsiasi uso del suddetto bene per fini privati del soggetto passivo o del suo personale o per fini estranei alla sua impresa sarà equiparato a una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso.

Rispondendo a un'altra questione, la Corte ha poi chiarito che nell'eventualità in cui un bene o

un servizio acquistato sia destinato a operazioni effettuate a titolo gratuito, oppure ad attività diverse dall'attività economica, la normativa nazionale può escludere il diritto alla detrazione, salvo che i beni qualificati come beni d'investimento siano destinati al patrimonio dell'impresa: in tale ultimo caso, infatti, il soggetto passivo, da un lato, ha diritto alla detrazione integrale dell'Iva assolta sull'acquisto e, dall'altro, è tenuto ad assoggettare all'imposta, quale prestazione di servizi, l'utilizzo del bene per l'uso privato o per fini estranei all'impresa.

In ordine a tale statuizione, conforme ai principi della precedente giurisprudenza unionale, si deve tuttavia segnalare che la sentenza in commento riguardava la normativa vigente nel 2008 e 2009, dunque anteriormente alla data (1° gennaio 2011) di applicabilità delle modifiche apportate dalla direttiva 2009/162/ Ue del 22 dicembre 2009, che ha, tra l'altro, inserito nella direttiva Iva, dell'art. 168-bis, le cui disposizioni prevedono:

- al par. 1, che nel caso di un bene immobile facente parte del patrimonio dell'impresa di un soggetto passivo e da questo destinato a uso promiscuo, ossia in parte all'attività dell'impresa e in parte all'uso per fini a essa estranei, la detrazione dell'Iva sulle spese relative a tale bene è ammissibile soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo;

- al par. 2, che gli Stati membri possono applicare il paragrafo 1 anche con riguardo all'Iva sulle spese relative ad altri beni facenti parte del patrimonio dell'impresa.

In questi termini la normativa italiana, al comma 4 dell'art. 19 del dpr n. 633/1972, regola il diritto alla detrazione sui beni e servizi a uso promiscuo sino dal 1° gennaio 1998, ossi già da prima dell'inserimento delle predette disposizioni nella direttiva Iva.

3. Le prime spese d'investimento

Secondo la sentenza 29 febbraio 1996, C-110/94, il principio di neutralità dell'imposta esige che le prime spese d'investimento effettuate dal soggetto passivo per avviare un'attività economica siano considerate esse stesse come attività economiche. Sarebbe in contrasto con tale principio il fatto che queste attività avessero inizio soltanto nel momento in cui un bene viene effettivamente sfruttato, cioè quando comincia a produrre un reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'Iva, senza dargli la possibilità di effettuare la detrazione e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra le spese d'investimento effettuate prima e durante l'effettivo sfruttamento di un bene.

Anche le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione economica, pertanto, possono essere considerate esse stesse attività economiche e, in tale contesto, l'amministrazione fiscale deve prendere in considerazione la dichiarata intenzione dell'impresa.

Sulla base di queste premesse, la Corte ha stabilito che, nel caso in cui l'amministrazione abbia riconosciuto la qualità di soggetto passivo Iva a una società che ha dichiarato la sua intenzione di avviare un'attività economica che darà luogo a operazioni imponibili, la realizzazione di uno studio sugli aspetti tecnici ed economici dell'attività programmata può essere considerata come un'attività economica, anche se questo studio ha come scopo di esaminare in quale misura l'attività prevista sarebbe redditizia. L'imposta relativa al costo di detto studio, pertanto, può in via di principio essere detratta; non solo: la detrazione rimane acquisita anche se, successivamente, in considerazione dei risultati dello studio, si è deciso di non passare alla fase operativa e di mettere la società in liquidazione, di modo che l'attività economica prevista non ha dato, ne darà luogo a operazioni imponibili. Il principio della certezza del diritto, infatti, si oppone a che i diritti e obblighi dei soggetti passivi dipendano da fatti, circostanze o eventi che si sono verificati successivamente. Ne deriva che, a decorrere dal momento in cui l'autorità fiscale ha riconosciuto all'impresa la qualità di soggetto passivo, questo status non può più, in via di principio, essere revocato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi. Incombe però a colui che chiede la detrazione l'onere di provare che sono soddisfatte le relative condizioni, mentre l'autorità può esigere che l'intenzione dichiarata di avviare un'attività economica che dà luogo a operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi. In tale contesto, lo status di soggetto passivo è definitivamente acquisito solo se la dichiarazione sia effettuata dall'interessato in buona fede.

Nella sentenza 8 giugno 2000, C-400/98, la Corte ha poi precisato che la nascita del diritto di detrazione dell'Iva sulle prime spese d'investimento non è subordinata ad un riconoscimento formale della qualità di soggetto passivo da parte dell'autorità; l'effetto di un tale riconoscimento è solo che tale qualità, una volta riconosciuta, non può più essere ritirata retroattivamente, al di fuori di situazioni fraudolente o abusive, senza violare i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

In base agli stessi principi, nella sentenza 17 gennaio 2018, C-249/17, la Corte ha dichiarato che la società che intende acquistare la totalità delle azioni di un'altra società, al fine di esercitare un'attività economica consistente nel fornire a quest'ultima prestazioni di servizi di gestione assoggettate all'Iva, ha diritto di detrarre integralmente l'Iva assolta a monte sulle spese inerenti a prestazioni di servizi di consulenza sostenute nell'ambito di un'offerta pubblica d'acquisto, quand'anche risulti che tale attività economica non è stata poi realizzata (nella fattispecie, a causa dell'opposizione manifestata dalla Commissione europea ai fini della tutela della concorrenza), purché tali spese siano motivate esclusivamente dall'attività economica prevista.

Nello stesso senso la sentenza 12 dicembre

2020, C-42/19, che ha riconosciuto alla holding “mista” il diritto di detrarre l’Iva assolta a monte sull’acquisto di servizi di consulenza relativi a uno studio di mercato realizzato ai fini dell’acquisizione di quote sociali in un’altra società, anche qualora tale acquisizione non abbia alla fine avuto luogo.

4. Spese successive alla cessazione dell’attività

Il requisito dell’inerenza può permanere anche dopo la cessazione dell’attività. Nella sentenza 3 marzo 2005, C-32/03, la Corte ha infatti dichiarato che i pagamenti che una società ha dovuto continuare a effettuare durante il periodo di liquidazione, pur avendo cessato l’attività, devono considerarsi facenti parte delle attività economiche, qualora sussista il nesso immediato e diretto con pregresse operazioni “a valle” che conferiscono il diritto a detrazione. Nella fattispecie, la società, pur avendo cessato l’attività di ristorazione, aveva continuato a pagare, poiché contrattualmente obbligata, l’affitto dell’immobile, mantenendo anche l’allacciamento delle utenze; essa, peraltro, aveva tentato inutilmente di liberarsi dell’obbligazione attraverso la cessione a terzi del contratto.

La Corte ha constatato che l’obbligo della società di continuare a pagare fino alla scadenza del contratto i canoni di affitto e gli oneri inerenti a un immobile per l’esercizio dell’attività di ristorazione, in ragione di una clausola di divieto di recesso, potrebbe, in linea di principio, essere considerato direttamente e immediatamente connesso con l’attività di ristorazione. Infatti, nella misura in cui il contratto di affitto è stato concluso dalla società per poter disporre di un locale necessario per l’esercizio della sua attività di ristorazione, e tenuto conto del fatto che il locale è stato destinato effettivamente a tale attività, si deve riconoscere che l’obbligo che la società aveva di continuare a pagare il canone di affitto e gli altri oneri, pur dopo la cessazione dell’attività, si ricollega direttamente all’esercizio della detta attività. È ininfluenza la durata dell’obbligo di pagare il canone di affitto e gli oneri inerenti all’immobile, nella misura in cui tale lasso di tempo è strettamente necessario alla conclusione delle operazioni di liquidazione. Ne consegue che il soggetto passivo deve poter beneficiare del diritto a detrazione dell’Iva sui canoni di affitto e oneri inerenti al locale precedentemente destinato all’esercizio dell’attività, allo stesso titolo che durante lo svolgimento dell’attività stessa, purché per tutta la durata del contratto d’affitto i locali siano stati direttamente e immediatamente vincolati all’attività economica del soggetto passivo.

Il diritto a detrazione dell’Iva in ragione della messa in liquidazione dell’attività commerciale deve essere pertanto riconosciuto nella misura in cui il suo esercizio non dia luogo a situazioni fraudolente o abusive, come si verificherebbe, per esempio, nel caso in cui il soggetto continuasse a utilizzare a fini puramente privati il locale già destinato all’attività di ristorazione.

Occorre osservare che in un contesto quale quello sopra descritto si pone altresì la questione se la società in liquidazione possa detrarre l’Iva sulle spese sostenute durante tale fase senza che abbia rilevanza la circostanza che precedentemente essa esercitasse un’attività esente senza diritto a detrazione. Al riguardo, nella risposta a interpello n. 251 del 22 settembre 2025 l’Agenzia delle entrate ha affermato che l’avvio della fase di liquidazione della società cambia la fisionomia dell’impresa, concretizzando un’attività economica diretta esclusivamente alla definizione delle posizioni aperte e al realizzo del patrimonio aziendale. Di conseguenza, l’Iva sulle spese sostenute in tale contesto, nella fattispecie per prestazioni professionali acquisite per l’assistenza in alcune controversie tributarie per debiti erariali e per le procedure di recupero di crediti insoluti, è in via di principio detraibile, anche se l’impresa esercitava un’attività senza diritto alla detrazione.

Nella risposta, confermativa della posizione espressa con la precedente n. 853 del 22 dicembre 2021, l’Agenzia richiama la sentenza della Corte di giustizia del 3 giugno 2021, C-182/20, concernente gli effetti sul diritto alla detrazione dell’apertura di una procedura fallimentare a carico dell’impresa. In quella sentenza la Corte ha chiarito che “il semplice fatto che l’avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un soggetto passivo modifichi, in virtù delle modalità previste al riguardo dal diritto nazionale, le finalità delle operazioni di tale soggetto passivo, nel senso che tali finalità non comprendono più la gestione corrente della sua impresa, ma riguardano unicamente la sua liquidazione ai fini dell’estinzione dei debiti seguita dal suo scioglimento, non può, di per sé, incidere sulla natura economica delle operazioni effettuate nell’ambito di tale impresa”. Inoltre, “anche se l’avvio di una procedura fallimentare... comporta normalmente la scomparsa dell’impresa interessata, resta il fatto che, fintantoché detta impresa continua le proprie attività durante la procedura fallimentare, essa è in concorrenza con altri soggetti passivi che forniscono prestazioni analoghe alle sue, di modo che le prestazioni di cui trattasi devono, in linea di principio, essere trattate in maniera identica ai fini dell’Iva”. Pertanto, “in tali circostanze, non si può supporre che l’avvio della procedura fallimentare abbia interrotto la relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell’Iva pagata a monte e l’impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette a imposta a valle e che il soggetto passivo interessato sia obbligato a pagare l’importo dell’Iva detratta”.

Si deve però evidenziare che la predetta sentenza della Corte rispondeva a una domanda concernente la diversa questione se gli articoli da 184 a 186 della direttiva Iva dovessero essere interpretati nel senso che ostano a una normativa o a una prassi nazionale secondo la quale l’avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un operatore economico, con conseguente liquidazione dei suoi attivi a beneficio dei suoi cre-

ditori, comporta automaticamente l'obbligo per tale operatore di rettificare le detrazioni dell'Iva che ha effettuato per beni e servizi acquistati anteriormente alla dichiarazione del suo fallimento. Rimane quindi il dubbio sull'esattezza della tesi dell'Agenzia in merito all'irrelevanza del tipo di attività esercitata dal soggetto passivo antecedentemente alla fase di liquidazione ai fini del diritto alla detrazione sulle spese sostenute durante tale fase e afferenti all'attività precedente.

Prosecuzione dell'attività dopo la cessazione d'ufficio

Secondo la sentenza 18 novembre 2021, C-358/20, il contribuente che continua a effettuare operazioni imponibili dopo essere incorso nella chiusura d'ufficio della partita Iva a motivo della protratta inattività, così come ha l'obbligo di assoggettare all'Iva tali operazioni, ha correlativamente il diritto di detrarre l'imposta assolta sugli acquisti. Le questioni miravano in sostanza a chiarire se il sistema comune dell'imposta ammetta una normativa nazionale, quale quella romena, che consente all'amministrazione, che abbia annullato l'identificazione Iva di un contribuente che per sei mesi consecutivi non ha dichiarato operazioni imponibili, di obbligare tale contribuente, qualora continui la propria attività dopo l'annullamento della partita Iva, ad applicare l'imposta senza però poter chiedere una nuova identificazione e beneficiare del diritto alla detrazione.

Secondo la Corte, il fatto che l'amministrazione subordini, in base alla normativa nazionale, il diritto alla detrazione al rispetto di obblighi formali, quali l'identificazione ai fini dell'Iva, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se detti requisiti risultino soddisfatti, eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta. Lo stesso dicasi nel caso in cui l'amministrazione decida in modo sistematico di non attribuire il numero di identificazione a un soggetto passivo per il solo fatto che il suo amministratore è socio di un'altra società sottoposta a procedura d'insolvenza, senza valutare se sussista un rischio per il gettito erariale.

In conclusione, le pertinenti disposizioni della direttiva Iva e il principio di neutralità, interpretati alla luce dei principi di certezza del diritto, di tutela del legittimo affidamento e di proporzionalità, non impediscono all'amministrazione di esigere dal contribuente la cui identificazione Iva sia stata annullata a causa della mancata dichiarazione di operazioni imponibili per sei mesi consecutivi, ma che continui tuttavia a esercitare la propria attività economica, di imporre a detto soggetto passivo l'obbligo di riscuotere l'imposta sulle sue operazioni imponibili, purché egli possa chiedere una nuova identificazione e detrarre l'imposta a monte.

5. Spese antieconomiche e spese improduttive

Nella sentenza 25 novembre 2021, C-334/20, la Corte ha dichiarato che l'antieconomicità del-

la spesa non pregiudica la detrazione dell'Iva, se è certa l'inerenza dell'acquisto con l'attività dell'impresa. Nel valutare tale circostanza, occorre basarsi su elementi oggettivi, e non sul fatto che il servizio acquistato avesse un prezzo eccessivo o che non abbia prodotto un incremento del fatturato.

La questione era stata sollevata dai giudici ungheresi nell'ambito di una controversia riguardante il diniego, da parte dell'autorità fiscale, del diritto alla detrazione dell'Iva che un'impresa di impiantistica aveva pagato sull'acquisto di servizi pubblicitari consistenti nell'apposizione di adesivi, recanti la propria denominazione, sulle vetture che partecipavano a un campionato automobilistico. Il fisco aveva basato il diniego sul parere degli esperti, secondo cui i servizi pubblicitari erano eccessivamente costosi e non avevano arrecato alcuna utilità all'impresa, in considerazione dell'attività da essa esercitata e della natura dei suoi clienti.

La Corte ricorda anzitutto che una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso, ed è quindi imponibile, solo se tra il prestatore e il beneficiario sussiste un rapporto giuridico di scambio, nel quale la remunerazione percepita dal primo costituisce il valore effettivo del servizio reso al secondo; è invece irrilevante che l'operazione sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo o al valore normale di mercato.

Quanto al diritto alla detrazione, esso è esercitabile, in via di principio, per la totalità dell'Iva che ha gravato le spese a monte sostenute dal soggetto passivo, calcolata sulla base imponibile che è rappresentata da tutto ciò che costituisce il corrispettivo dovuto al fornitore secondo l'accordo tra le parti, e non da un valore oggettivo quale il valore di mercato. Solo in via eccezionale l'art. 80 della direttiva, al fine di prevenire le frodi, prevede che la base imponibile può corrispondere al valore normale dell'operazione, ma soltanto nei rapporti tra soggetti collegati da legami familiari, organizzativi, ecc. e nelle circostanze indicate in detto articolo.

Pertanto, se la spesa sostenuta dal soggetto passivo ha natura professionale e si riferisce a beni o servizi destinati all'attività imponibile, il diritto alla detrazione sussiste e non può essere subordinato a un criterio di aumento del fatturato o di redditività economica. Il giudice nazionale, cui spetta valutare la questione di fatto, ossia se i servizi pubblicitari acquistati avessero un nesso diretto e immediato con l'attività economica, in quanto finalizzati a promuovere i servizi e prodotti dell'impresa, oppure se fossero privi di qualsiasi legame con tale attività, non deve tener conto che il prezzo fatturato dal fornitore sarebbe eccessivo o che tali servizi non avrebbero incrementato il fatturato dell'impresa.

Sulla stessa linea la sentenza del 13 giugno 2024, C-696/22, secondo cui, ai fini del diritto alla detrazione, il requisito dell'inerenza delle spese con l'attività economica del soggetto passivo deve essere valutato in termini oggettivi, mentre è irrilevante che ne sia derivato o meno un in-

cremento del fatturato (nel medesimo senso anche la sentenza del 12 dicembre 2024, C-527/23, riportata più avanti).

Dopo avere ricordato la propria giurisprudenza in merito al nesso immediato e diretto (di primo o di secondo livello) occorrente ai fini della sussistenza del diritto alla detrazione, la Corte ha ribadito che l'art. 168, lett. a), della direttiva si interpreta nel senso che, al fine di accertare l'esistenza del nesso, occorre determinare il contenuto oggettivo delle operazioni, prendendo in considerazione tutte le circostanze in cui si sono svolte, "senza che l'aumento del fatturato o del volume delle operazioni imponibili costituisca un elemento pertinente al riguardo". La norma, infatti, "non subordina affatto l'esercizio del diritto a detrazione a un criterio relativo all'aumento del fatturato del soggetto passivo né, in termini più generali, a un criterio di redditività economica dell'operazione effettuata a monte".

L'assenza di incremento del fatturato non può quindi incidere sull'esercizio del diritto a detrazione, poiché il sistema garantisce la neutralità dell'imposizione per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati. Il diritto a detrazione, peraltro, una volta sorto, rimane acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata o se il soggetto passivo non ha potuto utilizzare i beni o i servizi nell'ambito di operazioni imponibili a causa di circostanze estranee alla sua volontà. Detto ciò, la Corte conclude che spetta comunque al giudice nazionale valutare tutte le circostanze del caso concreto per stabilire se sussista o meno il nesso occorrente ai fini del diritto a detrazione (si veda, sul punto, la sentenza 21 febbraio 2013, C-104/12, riportata più avanti).

Riguardo al tema dell'antieconomicità della spesa, va ricordato che anche la giurisprudenza della Corte di cassazione ha riconosciuto che l'inerenza deve essere valutata esclusivamente sul piano qualitativo, ossia tenendo conto della relazione oggettiva tra i beni e servizi acquistati e l'attività esercitata dal contribuente, senza che sia consentito operare giudizi di congruità quantitativa della spesa. Richiamando i principi della giurisprudenza unionale, la Corte ha osservato che, se nell'ambito dell'imposizione sui redditi la valutazione di antieconomicità legittima l'azione accertatrice dell'amministrazione sulla base del principio secondo cui chi svolge un'attività economica deve indirizzare la propria condotta verso una riduzione dei costi e una massimizzazione dei profitti, sicché l'eccessività di componenti negativi è rivelatrice di occultamento della capacità contributiva, in materia di Iva, invece, il giudizio di congruità non condiziona né esclude il diritto alla detrazione, salvo che "l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione sia tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate all'Iva". Pertanto, in materia di Iva, l'inerenza del costo non può essere esclusa in base a un giudizio di con-

gruità della spesa, salvo che l'amministrazione dimostri la macroscopica antieconomicità che rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e attività d'impresa (ex multis, sentenza n. 33574/2018).

Provando a esemplificare il concetto, la decisione dell'impresa di avvalersi di un prestigioso studio legale in una causa di modesto valore economico concernente l'esercizio dell'attività, per esempio per evitare le ricadute negative in termini di immagine derivanti da un'eventuale soccombenza, oppure per affermare questioni di principio, non è certamente sindacabile in ragione dell'eccessività della spesa. Altra cosa è, invece, valutare l'inerenza della spesa di un costoso pranzo del manager di una società presso un ristorante stellato, anche se in concomitanza con un impegno di lavoro, giacché in questo caso l'eccessività della spesa può indicare che il servizio, in quelle circostanze, sia stato fruito, più per ragioni d'impresa, per appagare bisogni personali o, al limite, per scopi di rappresentanza. Come ha osservato l'avvocato generale nelle conclusioni presentate il 23 ottobre 2008 nel procedimento C-371/07, le spese effettuate soltanto parzialmente ai fini propri delle attività imponibili, quali quelle relative al consumo di pasti, "comportano il diritto a detrazione e devono essere classificate, in funzione dei loro elementi preponderanti, come imputabili a un uso a fini privati ovvero ad attività economiche soggette a imposta"; tra gli elementi da valutare, come si vedrà dalla sentenza della Corte richiamata in appresso, rientra anche la tipologia del pasto.

6. L'esame delle circostanze

Per quanto concerne l'applicazione del principio dell'inerenza, dalla giurisprudenza della Corte emergono non soltanto indicazioni metodologiche, ma anche indicazioni valutative su casi concreti, che la Corte esprime nell'ottica della collaborazione con i giudici nazionali, al fine di fornire loro elementi di giudizio.

Spetta infatti alle amministrazioni tributarie e ai giudici nazionali prendere in considerazione tutte le circostanze in presenza delle quali si sono svolte le operazioni da esaminare, tenendo conto unicamente delle operazioni che sono oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo; l'obbligo di prendere in considerazione unicamente il contenuto oggettivo dell'operazione, come già detto prima, è infatti il più conforme allo scopo perseguito dal sistema comune dell'Iva, che mira a garantire la certezza del diritto e ad agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta.

Sullo svolgimento concreto di tale indagine, indicazioni interessanti si desumono dalla sentenza 11 dicembre 2008, C-371/07, relativa a un procedimento che non verteva direttamente sul diritto alla detrazione. I giudici danesi avevano posto alla Corte diverse questioni, una delle quali mirava a chiarire se una società che, nella propria mensa aziendale, erogava gratuitamente pasti a soggetti con i quali era in rapporto d'affari, oppure al proprio personale dipendente, nel

corso di riunioni di lavoro che si svolgevano nei locali aziendali, impiegando beni e servizi sui quali essa aveva detratto l'Iva a monte, effettuasse prestazioni gratuite per scopi estranei all'impresa, assimilabili alle prestazioni a titolo oneroso imponibili.

Analizzando le circostanze di fatto, la Corte ha osservato che le imprese interessate offrivano i pasti solo in occasione delle riunioni che si svolgevano nei locali aziendali, allorché lo richiedeva l'ora e la durata della riunione. In queste circostanze, sussistono indizi del fatto che la fornitura dei pasti era effettuata per scopi non estranei all'impresa, anche se può essere difficile controllare efficacemente la natura professionale o meno dell'operazione, per cui occorre verificare tale situazione in base a dati oggettivi.

Quanto alla fornitura gratuita di pasti al personale, la Corte ha osservato che questo servizio mira, in via di principio, a soddisfare un'esigenza privata delle persone e non dell'impresa; tuttavia, in circostanze particolari, le esigenze dell'impresa possono imporre che lo stesso datore di lavoro stesso provveda alla fornitura dei pasti. Nella fattispecie, i pasti gratuiti rappresentavano meno dell'1% dei pasti serviti a titolo oneroso al personale, ed erano erogati esclusivamente nell'ambito di riunioni, presso la sede dell'impresa, di dipendenti provenienti da vari paesi. Il datore di lavoro aveva quindi interesse a fornire i pasti ai dipendenti per garantire la continuità e il buon svolgimento delle riunioni. Del resto, aggiunge la Corte, si trattava di panini e piatti freddi, scelti esclusivamente dall'impresa. In queste condizioni, la fornitura gratuita di pasti ai dipendenti non mira a soddisfare esigenze private di questi ultimi, ma è effettuata per scopi non estranei all'impresa, dovendo il vantaggio personale dei dipendenti ritenersi accessorio rispetto alle esigenze dell'impresa.

Spese per assistenza legale degli amministratori

Nella sentenza 21 febbraio 2013, C-104/12, la Corte si è occupata della questione se le spese legali sostenute da un'impresa per assistere in un giudizio penale i propri amministratori imputati di corruzione consentano la detrazione dell'Iva, considerato che l'illecito era stato commesso per conseguire un appalto a favore dell'impresa, dal quale erano derivate operazioni imponibili.

La Corte ha ribadito che per determinare la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra le spese e il complesso dell'attività imponibile occorre tenere conto degli elementi oggettivi dei beni o delle prestazioni di servizi acquistati. Ciò non esclude che si possa tenere conto della causa esclusiva dell'operazione, allorché tale causa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo (cfr. sentenza 8 febbraio 2007, C-435/05).

Nella fattispecie, tuttavia, la Corte ha osservato che le prestazioni di servizi forensi erano volte direttamente e immediatamente a tutelare gli interessi privati degli imputati accusati di infrazioni riconducibili al loro comportamento per-

sonale. Pertanto, alla luce del loro contenuto oggettivo, le spese relative a tali prestazioni non possono essere considerate sostenute ai fini del complesso delle attività imponibili dell'impresa. Quanto all'argomento secondo cui vi sarebbe un nesso causale tra le spese in esame e le operazioni imponibili dell'impresa, secondo la Corte tale nesso non può essere considerato come costitutivo di un nesso diretto e immediato, poiché non sussiste un nesso giuridico tra i procedimenti penali e l'impresa; tali prestazioni, pertanto, devono essere considerate fornite interamente al di fuori del contesto delle attività imponibili dell'impresa.

Il fatto, poi, che il diritto civile nazionale faccia obbligo a un'impresa di sopportare le spese inerenti alla difesa penale degli interessi di suoi organi, è irrilevante ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione delle disposizioni relative al sistema comune dell'Iva. Infatti, alla luce del regime oggettivo dell'Iva, è determinante soltanto la relazione oggettiva tra le prestazioni fornite e l'attività economica imponibile del soggetto passivo.

7. Pluralità di scopi o di interessi

Il diritto alla detrazione non può sussistere in relazione ad acquisti di beni o servizi impiegati a valle per effettuare operazioni gratuite, salvo che tale impiego rappresenti solamente una prima fase del progetto economico dell'impresa. La questione, affrontata dalla Corte nella sentenza 22 ottobre 2015, C-126/14, era stata sollevata dai giudici lituani nell'ambito di una controversia scaturita dal diniego, da parte dell'amministrazione, del diritto alla detrazione a una società che aveva concluso un accordo di finanziamento con il ministero dell'agricoltura, impegnandosi a realizzare un percorso ricreativo-educativo della mitologia baltica, con copertura del 90% del costo mediante sovvenzione pubblica, e a metterlo gratuitamente a disposizione dei visitatori. La società riteneva di avere diritto alla detrazione dell'Iva sulle spese di investimento per la realizzazione del percorso, in ragione delle operazioni imponibili che avrebbe effettuato nei confronti dei visitatori, quali la vendita di cibarie, bevande e souvenir, la messa a disposizione di parcheggi, toilette, ecc. L'amministrazione era però di contrario avviso; riteneva infatti che le spese per realizzare il percorso destinato all'uso gratuito del pubblico non fossero impiegate ai fini di un'attività soggetta all'Iva.

Nella sentenza, la Corte ricorda anzitutto di avere già precisato che un privato che acquisti beni o servizi ai fini di un'attività economica, anche quando non vengano immediatamente impiegati per l'attività, agisce come soggetto passivo. La questione se la persona abbia agito come soggetto passivo è una questione di fatto che deve essere valutata dai giudici nazionali tenendo conto di tutti i dati del caso concreto, tra i quali la natura del bene considerato, il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto e il suo uso ai fini d'impresa. Nella fattispecie il giudice del rinvio ritiene che la società abbia effettuato gli acqui-

sti con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica.

In tale contesto è irrilevante la circostanza che i beni dovranno essere messi a disposizione del pubblico gratuitamente per cinque anni dalla loro acquisizione, durante i quali non potranno essere utilizzati per le attività economiche della società. Tale circostanza, infatti, non impedisce alla società di esercitare comunque attività economiche, effettuando le suddette operazioni a pagamento verso i visitatori. Inoltre, le spese d'investimento sopportate dalla società per la costruzione del percorso ricreativo saranno coperte, almeno in parte, dai proventi della fornitura di beni e di servizi nell'ambito di dette attività economiche.

Quanto alla questione se i beni siano utilizzati dalla società per sue operazioni soggette all'imposta, la Corte osserva che, sebbene essi siano direttamente destinati a un utilizzo pubblico gratuito, si inseriscono allo stesso tempo nell'obiettivo della realizzazione ulteriore, da parte del soggetto passivo, di operazioni imponibili.

Nello stesso senso la sentenza 14 settembre 2017, C-132/16, concernente la questione del diritto alla detrazione dell'Iva sulle spese che una società aveva sostenuto per ripristinare una stazione di pompaggio comunale, alla quale sarebbero stati poi collegati gli immobili di un villaggio vacanze che la società intendeva realizzare. Poiché senza i lavori di ripristino dell'opera idraulica il collegamento degli immobili non sarebbe stato possibile, la società aveva detratto l'Iva su tali spese, ma l'amministrazione aveva negato la detrazione ritenendo carente il nesso con le operazioni imponibili, in quanto le spese erano destinate all'effettuazione di una prestazione gratuita a favore del comune proprietario dell'opera.

Ribadito che spetta alle autorità nazionali valutare la sussistenza o meno del nesso, la Corte ha osservato che, senza il ripristino della stazione di pompaggio, il collegamento degli immobili che la società intendeva costruire sarebbe stato impossibile, per cui tale ripristino è indispensabile ai fini della realizzazione del progetto e, quindi, dell'esercizio dell'attività economica. Queste circostanze sono idonee a dimostrare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra il servizio di ripristino della stazione di pompaggio del comune e le operazioni soggette a imposta effettuate a valle dalla società, a nulla rilevando che anche lo stesso comune benefici del servizio. In conclusione, "il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'Iva assolta a monte per la prestazione di servizi, consistenti nella costruzione o nella ristrutturazione di un bene immobile di cui un terzo sia proprietario, qualora quest'ultimo benefici a titolo gratuito del risultato di tali servizi e questi ultimi siano utilizzati tanto dal soggetto passivo medesimo, quanto dal terzo nell'ambito delle loro attività economiche, nei limiti in cui detti servizi non vadano oltre quanto necessario per consentire al soggetto passivo medesimo di effettuare a valle operazioni soggette a imposta e il loro costo sia incluso nel prezzo di

tali operazioni".

Ed ancora, nella sentenza 16 settembre 2020, C-528/19, la Corte ha dichiarato che l'impresa che, per ottenere dall'ente pubblico la concessione di gestire una cava, si fa carico dei costi di ampliamento della strada pubblica di accesso al sito, ha diritto di detrarre l'Iva che grava sulle relative spese. La Corte ha inoltre escluso che l'impresa, in tal modo, ponga in essere una operazione imponibile nei confronti dell'ente, oppure un autoconsumo.

Le questioni erano state sollevate nell'ambito di una controversia sui profili Iva di una convenzione avente a oggetto l'autorizzazione allo sfruttamento di una cava che era stata rilasciata a un'impresa a condizione che provvedesse, entro un certo termine, a eseguire a proprio carico i lavori di ampliamento della strada di accesso alla cava stessa, destinata al transito pubblico.

Sulla prima questione, concernente il diritto dell'impresa alla detrazione dell'Iva sulle spese relative ai detti lavori, la Corte rileva che occorre stabilire se esiste un nesso diretto e immediato tra i lavori di ampliamento della strada, da un lato, e un'operazione imponibile effettuata a valle dall'impresa o la sua attività economica in generale, dall'altro. Posto che tale circostanza deve essere valutata alla luce del contenuto oggettivo dell'operazione, la Corte osserva che, nella fattispecie, senza i lavori di ampliamento della strada comunale, lo sfruttamento della cava sarebbe stato impossibile, sia di fatto, sia in termini di diritto, alla luce della condizione della concessione. Sotto il primo aspetto, in particolare, i lavori hanno infatti permesso di adeguare la strada in modo da consentire il traffico di autoveicoli pesanti, compreso quello generato dallo sfruttamento della cava. Senza l'esecuzione di tali lavori, quindi, l'impresa non avrebbe potuto esercitare la sua attività economica, sicché il nesso occorrente per la detrazione, nei limiti delle spese necessarie all'ampliamento della strada, deve ritenersi sussistente. È irrilevante il fatto che la strada è aperta gratuitamente al pubblico, poiché i lavori non sono stati effettuati per le esigenze del comune o della pubblica circolazione, ma per il transito degli autoveicoli pesanti indispensabile per poter sfruttare la cava.

Acquisti a vantaggio di terzi

Il fatto che la spesa sostenuta dall'impresa per la propria attività imponibile procuri, in via secondaria, un vantaggio a un terzo, di per sé non limita la portata del diritto alla detrazione. Il discorso è però diverso nel caso in cui la spesa possa essere, ma non sia stata riaddebitata pro quota al terzo: il mancato riaddebito costituisce un elemento da prendere in considerazione, nell'insieme delle circostanze, per determinare la portata del diritto dell'impresa. Questi, in sintesi, i chiarimenti della sentenza del 1° ottobre 2020, C-405/19.

La controversia principale verteva sulla contestazione, mossa dall'amministrazione fiscale belga a un'impresa di costruzione di edifici su terreni altrui, di avere detratto totalmente l'Iva su spese per pubblicità e per compensi di inter-

mediazione sostenute per promuovere la vendita degli edifici, che però si riflettevano anche a favore dei proprietari dei terreni, i quali, secondo la normativa nazionale, vendono in proprio le quote indivise dei terreni agli acquirenti dei fabbricati.

La prima questione mirava a chiarire, appunto, se la circostanza che le spese vadano a beneficio anche di un terzo impedisca al soggetto passivo di detrarre integralmente l'Iva relativa, qualora sussista un nesso diretto e immediato tra dette spese e la sua attività economica, e il vantaggio per il terzo sia accessorio.

Al riguardo, la Corte osserva che, una volta accertata l'esistenza del nesso diretto e immediato tra le spese sostenute dal soggetto passivo per l'acquisizione dei servizi e la sua attività economica, il fatto che tali servizi vadano anche a vantaggio di un terzo non può giustificare una limitazione del diritto alla detrazione, a condizione che il vantaggio che il terzo ricava da detti servizi sia accessorio rispetto alle esigenze del soggetto passivo. Poiché l'accessorietà risiede nel fatto che le prestazioni di servizi sono effettuate nell'interesse proprio del soggetto passivo, nella fattispecie il beneficio tratto dal terzo non può avere l'effetto di limitare la portata del diritto alla detrazione del soggetto passivo.

La seconda questione poneva in sostanza lo stesso interrogativo nella diversa prospettiva che le spese in esame non dovessero considerarsi quali spese generali del soggetto passivo, ma fossero imputabili specificamente a operazioni imponibili a valle, talune delle quali effettuate dallo stesso passivo (vendita degli appartamenti) e altre da un terzo (vendita dell'area). In proposito, poiché il diritto alla detrazione compete nella misura in cui le spese sono sostenute dal soggetto passivo per le proprie operazioni, la Corte ritiene che qualora risultasse che una parte dei servizi acquistati dall'impresa di costruzione è stata utilizzata ai fini di operazioni di vendita di terreni compiute da terzi, essa non potrebbe procedere alla detrazione integrale dell'Iva gravante su tali spese. Nel ricordare che spetta al giudice nazionale valutare i fatti e stabilire la portata del diritto alla detrazione spettante al soggetto passivo, prendendo in esame il contenuto oggettivo dei servizi acquistati e l'insieme delle circostanze in cui si sono svolte le operazioni, in particolare i contratti delle prestazioni di servizi nonché la realtà economica e commerciale, la Corte osserva che, anche in questa ipotesi, il fatto che un terzo benefici delle spese sostenute dal soggetto passivo, di per sé, non osta al suo diritto alla detrazione integrale, salvo che, dall'esame delle circostanze, risulti che tali spese siano riferibili alle operazioni effettuate dal terzo.

Infine, il fatto che il soggetto passivo abbia la possibilità di trasferire sul terzo una parte delle spese delle quali si è fatto carico, è un indizio che tale parte delle spese potrebbe riferirsi non all'operazione a valle compiuta dal soggetto stesso, bensì all'operazione realizzata dal terzo. Tuttavia, tale elemento non è, di per sé, sufficiente,

ma deve essere preso in considerazione, insieme a tutti gli altri, per la valutazione complessiva della realtà del caso concreto.

Una questione per certi aspetti simile è stata trattata nella sentenza della Corte del 12 dicembre 2024, C-527/23, secondo la quale, nella misura in cui è provato che i servizi acquistati dal soggetto passivo sono utilizzati per le sue operazioni imponibili, il diritto alla detrazione non può essere negato nel caso in cui gli stessi servizi sono stati forniti anche ad altri soggetti passivi appartenenti al medesimo centro di interessi economici. È privo di rilevanza il fatto che l'acquisto fosse necessario o opportuno, non essendo il diritto in esame subordinato a criteri di redditività.

Il procedimento principale era scaturito da una controversia sul recupero, da parte dell'autorità fiscale, dell'Iva che una società aveva detratto in relazione agli acquisti di servizi generali (informatici, risorse umane, marketing, contabilità, consulenza), ai fini dell'esecuzione di prestazione di servizi di perforazione petrolifera, presso alcune società estere appartenenti a un gruppo multinazionale. L'autorità motivava il diniego della detrazione adducendo che non era stato prodotto alcun documento per dimostrare il nesso tra i servizi acquisiti e l'attività del soggetto passivo, e che dai documenti prodotti non emergeva né la natura dei servizi, né l'identità delle persone che li avevano prestati, né il periodo durante il quale essi erano stati prestati, né la necessità di detti servizi per la committente.

Nella sentenza, la Corte ricorda che spetta al giudice nazionale accertare i requisiti del diritto alla detrazione, ossia che i servizi in questione siano stati scambiati tra soggetti passivi, che esista un nesso tra tali servizi e il controvalore pagato dalla società per acquistarli e che quest'ultima li abbia utilizzati ai fini delle sue operazioni soggette a imposta.

Tanto precisato, per quanto concerne la valutazione dell'inerenza degli acquisti, occorre considerare tutte le circostanze del caso concreto, tenendo conto dell'uso effettivo dei servizi acquistati e della causa esclusiva dell'acquisto, costituendo essa un criterio di determinazione del contenuto oggettivo. Nel caso di specie, qualora risultasse che una parte dei servizi acquistati dalla società è stata utilizzata ai fini di operazioni compiute da terzi, l'inerenza difetterebbe in parte, e il diritto alla detrazione spetterebbe solo parzialmente, sicché il giudice nazionale dovrà verificare tali aspetti. E invece privo di rilievo, come già statuito in precedenti sentenze richiamate sopra, stabilire se l'acquisto dei servizi fosse necessario o opportuno, in quanto la direttiva non subordina il diritto alla detrazione a un criterio di redditività economica, fermo restando l'onere del soggetto passivo di provare la sussistenza dei requisiti del diritto.

Beni messi a disposizione di terzi

Nella sentenza 4 ottobre 2024, C-475/23, la Corte ha chiarito che la società che acquista un bene per metterlo gratuitamente a disposizione di un prestatore di servizi ai fini dell'esecuzione

di lavorazioni per proprio conto ha diritto alla detrazione dell'Iva se e nella misura in cui il bene è effettivamente utilizzato dal prestatore nell'ambito di tali lavorazioni, quindi a beneficio della società committente.

La controversia principale riguardava una società austriaca, titolare di posizione Iva anche in Romania, che aveva quivi acquistato un immobile e una gru per metterli a disposizione di un proprio fornitore di servizi che utilizzava detti beni strumentali per trasformare prodotti per conto della società committente, successivamente venduti da questa in altri paesi Ue. L'autorità aveva negato il diritto alla detrazione dell'Iva su tali acquisti, sostenendo principalmente l'insussistenza del presupposto dell'inerenza in quanto i beni acquistati non erano utilizzati dalla società per le proprie operazioni, bensì da terzi ai fini delle loro operazioni di lavorazione.

Al riguardo, la Corte ha ricordato che il diritto alla detrazione sussiste non solo in presenza di un nesso immediato e diretto tra gli acquisti del soggetto passivo e le sue operazioni imponibili, ma anche quando, pur mancando un tale nesso, gli acquisti fanno parte delle spese generali dell'attività economica del soggetto e, come tali, concorrono alla determinazione del prezzo delle sue operazioni imponibili. Nella fattispecie, senza l'immobile e il macchinario acquistati dalla società, il prestatore d'opera non avrebbe potuto realizzare le lavorazioni di trasformazione da essa richieste; di conseguenza, la società non avrebbe potuto esercitare l'attività consistente nella vendita dei beni trasformati. Il fatto che il prestatore tragga un beneficio diretto dai beni della società, che utilizza a titolo gratuito, non può portare a negare alla società il diritto alla detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di tali beni, ove si accerti la sussistenza del nesso con la sua attività economica. Nesso che, ad avviso della Corte, sussiste se la messa a disposizione dei beni si sia limitata a quanto necessario per garantire l'esecuzione delle lavorazioni per conto della società; in caso contrario, per esempio qualora il prestatore impieghi tali beni anche per altri scopi, il nesso sussisterebbe solo in parte, sicché il diritto alla detrazione dovrebbe essere riconosciuto parzialmente. Quanto alla contestazione della mancanza di una contabilità distinta, la Corte ha dichiarato che si tratta di una violazione formale, che non può portare al diniego del diritto alla detrazione del quale sussistono i requisiti sostanziali.

8. Inerenza con operazioni di altri soggetti

Nella sentenza 29 aprile 2004, C-137/02, la Corte si è occupata della questione della sussistenza o meno del diritto alla detrazione nel caso in cui l'operazione alla quale gli acquisti effettuati dal soggetto passivo si ricollegano è rappresentata da una cessione d'azienda, qualora tale operazione non sia rilevante ai fini Iva per essersi lo Stato membro interessato avvalso della facoltà, prevista dall'art. 19 della direttiva, di escludere dalla sfera dell'imposta il trasferimen-

to totale o parziale di un complesso di beni. Detto articolo stabilisce infatti che, in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente.

In tale ipotesi, l'impresa costituita soltanto per organizzare un'azienda da cedere a un altro soggetto e che, in conformità allo scopo sociale, abbia effettuato come unica operazione il trasferimento del suo patrimonio complessivo, non effettua alcuna operazione imponibile, per cui l'Iva da essa pagata sugli acquisti occorrenti per realizzare tale trasferimento non si ricollega a operazioni imponibili proprie, mentre può ricollegarsi a operazioni imponibili del soggetto beneficiario del trasferimento. Secondo la Corte, in queste precise circostanze, al fine di garantire la neutralità dell'imposizione fiscale, si deve considerare che, poiché in base alle disposizioni della direttiva concernenti il trasferimento di aziende "il cessionario continua la persona del cedente", l'impresa cedente può prendere in considerazione le operazioni imponibili del cessionario per poter detrarre l'Iva sui propri acquisti a monte, effettuati ai fini delle operazioni soggette a imposta di detto cessionario.

Si deve osservare, al riguardo, che nell'ordinamento interno la cessione di aziende e rami aziendali, esclusa dal campo di applicazione dell'imposta dall'art. 2, terzo comma, lett. b, del dpr n. 633/1972, è espressamente classificata, come si è visto al paragrafo 1.1, tra le operazioni "non soggette" che attribuiscono il diritto alla detrazione (la disposizione non prende però in considerazione l'eventualità che l'azienda ceduta realizzi operazioni esenti, nel qual caso il diritto alla detrazione dovrebbe essere escluso).

Acquisto di servizi da conferire alle partecipate

Secondo la sentenza 8 settembre 2022, C-98/21, la holding non può detrarre l'Iva pagata per acquisire prestazioni di servizi da conferire alle partecipate affinché le utilizzino per le loro attività economiche, in quanto tali spese non sono inerenti all'attività della holding né sono qualificabili come sue spese generali. La questione riguardava l'esistenza o meno del diritto alla detrazione dell'Iva assolta da una holding cosiddetta "operativa" (o "dinamica"), che fornisce cioè servizi imponibili alle partecipate, per acquisire prestazioni di servizi oggetto poi di conferimento in natura alle medesime, che peraltro, nella fattispecie, esercitando attività esenti, non avrebbero avuto diritto di detrarre l'imposta qualora avessero acquistato direttamente le prestazioni.

Osserva la Corte che, nella fattispecie, il requisito soggettivo del diritto alla detrazione sussiste in quanto la holding effettua prestazioni imponibili nei confronti delle partecipate. Quanto al requisito oggettivo, secondo cui i servizi per i quali è invocato il diritto a detrazione devono essere utilizzati dal soggetto passivo ai fini delle

proprie operazioni soggette a imposta, la Corte ricorda che è necessaria, in via di principio, la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto a detrazione. Anche in assenza di tale nesso, tuttavia, il diritto è ugualmente riconosciuto qualora i costi dei servizi acquistati facciano parte dei costi generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Ricorda inoltre di avere precisato che la sussistenza del nesso va valutata in base al contenuto oggettivo delle operazioni, tenendo conto solo di quelle oggettivamente connesse all'attività imponibile del soggetto passivo.

Ciò detto, secondo la Corte, nel caso in esame i servizi acquistati dalla holding (progettazione di impianti) non hanno attinenza con i servizi imponibili che essa presta alle partecipate, concernenti la contabilità, l'assunzione del personale, la redazione delle dichiarazioni tributarie. Tali spese non possono quindi essere considerate come facenti parte del prezzo dei servizi forniti alle partecipate; né possono qualificarsi come spese generali della holding, dato che tali servizi formano oggetto dei contributi che essa eroga, in qualità di socio, alle partecipate, sicché non si tratta di spese necessarie per l'acquisizione di partecipazioni, bensì di spese che costituiscono esse stesse l'oggetto del contributo di socio. Un simile contributo, sia esso in denaro o in natura, rientra quindi nell'ambito della detenzione di quote sociali, la quale non costituisce un'attività economica ai sensi della direttiva e non dà pertanto diritto a detrazione. Inoltre, ove si prenda in considerazione l'uso effettivo dei servizi, emerge che questi sono trasferiti gratuitamente alle partecipate, che li impiegano per le loro operazioni; tale circostanza evidenzia un nesso diretto tra detti servizi e l'attività delle partecipate e conferma, di contro, l'assenza del nesso con l'attività della holding. La conclusione non muta per il fatto che solo grazie ai contributi della holding le partecipate possono mantenere le proprie attività e richiedere, quindi, le prestazioni di contabilità e di gestione della holding, essendo l'obiettivo dei servizi da essa acquistati esclusivamente quello di erogare contributi che non hanno attinenza con la sua attività economica.

Spese per operazioni di Mlbo

A margine delle sentenze richiamate nel punto in esame e nel precedente punto 7, va osservato che, con risoluzione n. 7 del 12 febbraio 2026, l'Agenzia delle entrate ha superato il precedente orientamento negativo in merito alla detraibilità, da parte della società veicolo, dell'Iva sulle spese, in specie i cosiddetti "transaction cost", sostenute nell'ambito delle operazioni di acquisizione societaria con indebitamento (Mlbo). Evidenziato l'opposto orientamento espresso recentemente dalla Corte di cassazione, e richiamata la giurisprudenza della Corte di giustizia, tra cui la sentenza del 12 novembre 2020, C-42/19, in ordine alla detraibilità dell'Iva sulle prime spese di investimento effettuate ai fini dell'av-

vio di un'attività economica imponibile, l'Agenzia ha affermato che, "tenuto conto che, nell'ambito di operazioni di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento, le società veicolo sono costituite non con la funzione di mera detenzione di partecipazioni, ma al fine di consentire l'espletamento di questa particolare tipologia di operazioni, i costi di transazione dalle stesse sostenuti possono ritenersi, a ben vedere, spese sostanzialmente prodromiche all'avvio dell'attività economica della società target e come tali detraibili".

9. Imposta assoluta all'importazione: criticità

Anche la detrazione dell'imposta assoluta sulle importazioni soggiace, naturalmente, ai principi illustrati sopra. Tuttavia, in ordine alla valutazione dell'inerenza, nella recente ordinanza 8 ottobre 2020, C-621/19, la Corte ha espresso una posizione molto restrittiva e non convincente. La controversia principale riguardava un'impresa slovacca che importava da un paese extraUe beni da ricondizionare per conto del committente estero, il quale ne conservava la proprietà. Eseguita la lavorazione, l'impresa esportava le merci in altri paesi Ue o al di fuori dell'Ue, secondo le indicazioni del committente, al quale fatturava il servizio. L'impresa aveva detratto l'Iva assoluta per l'importazione, ma l'amministrazione finanziaria aveva contestato la detrazione, ritenendola non legittima in quanto, da un lato, l'impresa non acquisiva la proprietà dei beni e, dall'altro, non sussisteva un nesso immediato e diretto tra i costi "a monte" e l'attività economica di prestazione di servizi di ricondizionamento, in ragione del fatto che l'impresa, per importare i beni da sottoporre a lavorazione, non sosteneva alcun costo.

Al riguardo, la Corte ha ricordato anzitutto che, sebbene il tenore letterale dell'art. 168, lett. e), della direttiva preveda che il soggetto passivo possa detrarre l'imposta dovuta per i beni importati quando sono utilizzati ai fini delle sue transazioni tassate, l'applicazione di questo articolo richiede, in via generale, che le operazioni a monte abbiano un legame diretto e immediato con le operazioni a valle. Il diritto alla detrazione dell'Iva gravante sull'acquisizione di beni o servizi presuppone che le relative spese facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che danno diritto a detrazione.

Ciò premesso, secondo la Corte, nella fattispecie l'impresa agisce solo come prestatore di servizi, senza aver acquistato la merce importata né sopportato un costo d'importazione, il che suggerisce che non esiste alcun collegamento tra il pagamento dell'Iva derivante dall'importazione e il prezzo dei servizi forniti dall'impresa. Nel precisare che spetta al giudice nazionale accertare tale circostanza, la Corte ricorda di avere chiarito che un diritto a detrazione esiste solo nella misura in cui la merce importata è utilizzata ai fini delle operazioni imponibili del soggetto passivo; tale condizione è soddisfatta solo quando il costo

dei servizi a monte è incorporato nel prezzo di specifiche operazioni a valle o nel prezzo di beni o servizi forniti dal soggetto passivo nel corso della sua attività economica. Richiama, quindi, la sentenza 25 giugno 2015, C-187/14 (su cui appresso), secondo cui la persona che importa merci senza esserne proprietaria non beneficia del diritto alla detrazione dell'Iva, salvo dimostrare che il costo dell'importazione è incorporato nel prezzo delle operazioni a valle o nel prezzo delle merci o servizi forniti dal soggetto passivo nell'ambito delle sue attività economiche. In proposito, occorre tuttavia evidenziare come il caso all'origine di detta sentenza fosse ben diverso: si trattava, infatti, di un'impresa di trasporti danese, che dopo avere attivato, come obbligato principale, un regime di transito comunitario esterno in relazione a due trasporti di merci dalla Danimarca alla Svezia, ottenendo lo svincolo dei prodotti senza controllo fisico da parte dell'autorità doganale danese, non aveva poi presentato le merci alla dogana svedese nel termine stabilito, perché il destinatario le aveva rifiutate. Il vettore affermava di avere riportato le merci in Danimarca e di averle successivamente ritrasferite, nell'ambito di un nuovo regime di transito comprendente altre merci, in Svezia, dove effettivamente il secondo transito risultava appurato regolarmente. L'autorità fiscale, tuttavia, aveva preteso dal vettore il pagamento di dazi e dell'Iva in relazione al primo regime di transito non appurato, e successivamente aveva rifiutato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta all'importazione. Chiamata sostanzialmente a pronunciarsi sulla sussistenza o meno del diritto alla detrazione, la Corte, nella sentenza in esame, ha dichiarato che tale diritto sussiste solo qualora i beni importati siano utilizzati ai fini delle operazioni imponibili del soggetto passivo, condizione che deve ritenersi soddisfatta soltanto se il costo delle prestazioni a monte sia incorporato nel prezzo delle operazioni specifiche a valle o nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nel contesto delle sue attività economiche. Nella fattispecie, poiché il valore delle merci trasportate non fa parte delle spese costitutive dei prezzi fatturati dal vettore, la cui attività è limitata al trasporto delle merci dietro corrispettivo, le condizioni per il diritto alla detrazione non sussistono. L'articolo 168, lett. e), deve quindi interpretarsi nel senso che "non osta a una normativa nazionale che escluda la detrazione dell'Iva all'importazione gravante sul trasportatore che non è né l'importatore né il proprietario delle merci di cui trattasi, ma che ne ha soltanto assicurato il trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto all'Iva".

Nel caso dell'ordinanza dell'8 ottobre 2020, però, il soggetto che aveva introdotto i beni dall'estero a scopo di lavorazione era l'importatore, e l'introduzione dei beni non solo era inerente, ma era indispensabile per l'esecuzione delle prestazioni di lavorazione.

La conclusione della Corte non convince. È evidente che l'assenza di un costo "a monte" implica

l'inesistenza del nesso, considerato nella prospettiva della incorporazione del costo dei beni e servizi acquistati nel prezzo di quelli forniti dall'impresa. Ciò non toglie, tuttavia, che nel caso di importazione senza costo di beni destinati a essere lavorati, per conto del committente, realizzando una prestazione di servizi a titolo oneroso nel quadro di un'attività economica rilevante ai fini del tributo, l'inerenza dell'operazione "a monte" appaia indiscutibile, sicché dovrebbe ammettersi la detrazione dell'Iva gravante su tale importazione. Il diniego del diritto, nella fattispecie, violerebbe manifestamente il principio di neutralità, che, come affermato dalla Corte, esige che l'imprenditore sia sgravato dell'imposta che ha pagato in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per le sue attività economiche, purché soggette all'Iva; l'imprenditore, infatti, sarebbe chiamato a sopportare il costo dell'Iva pagata all'importazione, costo che dovrebbe quindi essere incorporato nel prezzo dei beni e servizi forniti a valle in regime di Iva, con effetti cumulativi contrastanti con il suddetto principio.

È da osservare, infine, che, stando all'ordinanza della Corte, sembrerebbe che l'imposta sia invece detraibile qualora l'importatore acquisisca la proprietà dei beni, ancorché senza costo (si afferma infatti che il diniego della detrazione opera al verificarsi della duplice condizione della mancata acquisizione della proprietà e dell'inesistenza del costo); ciò parrebbe però contrastare con l'insegnamento della stessa Corte secondo cui il nesso che giustifica la detrazione, come si è detto sopra, ha natura esclusivamente economica e non giuridica.

La diversa (ma antecedente) posizione della Cassazione

Sul tema, merita infine ricordare l'opposta e ben argomentata posizione che aveva espresso la Corte di cassazione, anche se molto risalente rispetto alla predetta ordinanza della Corte di giustizia. Nella sentenza 23 marzo 2001, n. 7016, infatti, la Corte suprema aveva riconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva gravante sull'importazione di beni senza acquisizione della proprietà e in assenza di costi. La controversia verteva sul rifiuto della detrazione dell'Iva opposto dall'amministrazione a un'impresa importatrice di beni che un soggetto extracomunitario aveva concesso in comodato ai propri clienti italiani, sui quali l'impresa effettuava prestazioni di installazione e di manutenzione, rifiuto motivato dall'asserita non inerenza con l'attività esercitata dall'impresa. Secondo l'amministrazione, l'importatore avrebbe avuto diritto alla detrazione soltanto se avesse acquisito la proprietà dei beni importati.

Tale condizione, ha osservato però la Cassazione, è estranea alla legge, la quale stabilisce che è ammessa in detrazione l'imposta assolta o dovuta in relazione ai beni importati nell'esercizio dell'impresa. Poiché nella fattispecie è fuori discussione che il soggetto abbia svolto il ruolo di importatore, presentando i beni in dogana, e abbia utilizzato i beni importati per l'esercizio del-

la propria attività d'impresa nel territorio italiano, consistente nel montaggio d'impianti di trasmissione dati e nell'assistenza ai clienti dell'impresa extracomunitaria, ne discende il suo diritto alla detrazione dell'imposta.

Per il combinato disposto della disciplina comunitaria e del conforme diritto doganale interno, quindi, tutti i soggetti cui compete la qualità di debitori dell'Iva in relazione a operazioni di importazione hanno, in astratto, il diritto alla detrazione del tributo pagato in dogana, purché ricorrano le ulteriori condizioni della nascita di tale diritto e dell'impiego del bene importato per l'esercizio dell'impresa e per il compimento di operazioni soggette a Iva, ossia, secondo l'espressione corrente nella prassi italiana, l'inerenza all'esercizio dell'impresa.

Naturalmente può anche accadere che il soggetto importatore, pur essendo tenuto al pagamento dell'Iva, non compia l'operazione al fine di utilizzare il bene importato per effettuare operazioni soggette all'Iva (è il caso dello spedizioniere, per esempio): in tale eventualità, al soggetto non compete il diritto alla detrazione, non

già perché non è proprietario dei beni, ma perché semplicemente difetta il requisito dell'inerenza.

Tale requisito deve essere inteso con rigore, e cioè nel senso di un nesso diretto e immediato tra il bene oggetto dell'importazione e l'oggetto dell'impresa, ovvero di strumentalità tra operazione e attività d'impresa. Si deve quindi escludere tale nesso quando dall'operazione assoggettata a Iva "a monte" consegue un'utilità soltanto mediata rispetto al compimento di operazioni soggette al tributo, rientranti nell'attività propria dell'impresa.

Nel caso di specie, tuttavia, non pare dubbio, concludeva la Corte suprema, che le importazioni di beni effettuate dalla società presentassero un nesso immediato e diretto (o, se si vuole, un rapporto di strumentalità) col compimento in Italia di operazioni soggette a Iva e rientranti nell'oggetto dell'impresa, non assumendo alcun rilievo il fatto che la società non cedesse in locazione tali beni, dal momento che, incontestabilmente, la sua attività comportava un'utilizzazione dei beni stessi.