

IVA

Detrazione Iva all'importazione sempre ammessa?

di **Roberto Curcu**

Master di specializzazione

TUTTO CASISTICHE IVA NAZIONALE ED ESTERO

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio! accedi al sito >

Nel corso del 2020 una **risposta ad interpello prima**, ed una **recente ordinanza della Corte di Giustizia** poi, hanno fatto un po' di chiarezza circa la possibilità di portare in **detrazione l'iva all'importazione**, nel particolare caso **di merce importata senza la connessa acquisizione del diritto di proprietà della stessa**, come avviene ad esempio nelle **ipotesi di lavorazioni**.

La [risposta ad interpello 4/2020](#), ha il pregio di riassumere come funziona il meccanismo dell'importazione, chi è il soggetto obbligato al pagamento dell'iva in dogana, e chi ha il titolo a portare in detrazione detta imposta.

In particolare, il debitore d'imposta (soggetto passivo dell'obbligazione doganale) è individuato dall'articolo 38 del Testo Unico delle Leggi Doganali, secondo cui **"Al pagamento dell'imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce ... e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata"**.

L'**articolo 77 del Regolamento (UE) 952/2013** precisa che *"Il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana"*. **La disposizione comunitaria, quindi, individua il debitore dell'iva in dogana nel dichiarante, il quale potrebbe essere anche un soggetto diverso dal proprietario della merce.**

Individuato il **debitore dell'imposta in dogana**, la [risposta ad interpello 4/2020](#) chiarisce altresì quale sia il soggetto che ha titolo a portare in detrazione tale imposta; in particolare, viene precisato che **"l'unico soggetto legittimato a recuperare l'iva assolta al momento dell'importazione è il destinatario delle merci impiegate nell'esercizio della propria attività che, previa registrazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del decreto Iva, può detrarre l'imposta assolta"**.

Nel caso di specie, **si nega che l'iva possa essere portata in detrazione dal rappresentante fiscale di un soggetto estero**, il quale aveva assolto l'iva su **una vendita direttamente**

effettuata dal soggetto estero ad un cliente italiano, precisando, appunto, che il soggetto italiano sarebbe stato l'unico deputato a detrarre tale imposta.

Per giungere a tale conclusione, l'Agenzia richiama la **risoluzione ministeriale 431345/1990**, con la quale era stato precisato **che unico soggetto a cui è concesso il diritto alla detrazione dell'Iva assolta in Dogana è "l'effettivo importatore, vale a dire al destinatario delle merci, quale risulta dalla fattura estera di acquisto"**.

Tale datato pronunciamento ha trovato una conferma nella sentenza della [Corte di Giustizia C-187/14](#), con la quale la Corte ha **negato il diritto alla detrazione ad un trasportatore che si è reso responsabile del pagamento dell'Iva in dogana a seguito di una non corretta procedura di transito**, e che quindi non è né l'importatore, né il proprietario delle merci, ma che ha soltanto garantito il trasporto e il trattamento doganale nell'ambito della sua attività di trasportatore di merci soggette all'Iva.

In tale sentenza la Corte evidenzia come **l'Iva in dogana non è detraibile per il solo fatto di essere stata pagata**, ma lo diventa solo quando detta imposta sia costitutiva del prezzo delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi effettuate a valle dal soggetto passivo: in pratica, la base imponibile delle prestazioni di trasporto effettuate non tiene conto dell'eventuale Iva assolta in Dogana come responsabile della merce.

A **livello comunitario**, tale sentenza segue una linea Guida del Comitato Iva del 19 ottobre 2011, con la quale i propri membri, praticamente all'unanimità, hanno precisato che **al soggetto che si è reso responsabile dell'Iva all'importazione e che è in possesso della bolletta doganale, il diritto alla detrazione può essere negato solo quando sussistano congiuntamente le seguenti condizioni: che tale soggetto non ha ottenuto il diritto di disporre del bene come proprietario, e che il costo dei beni importati non sia direttamente ed immediatamente collegato con la sua attività economica**.

È d'obbligo ricordare che il **concetto di "proprietario" ai fini della lettura di norme, giurisprudenza e prassi comunitaria**, assume un significato diverso da quello **formalistico del diritto civile di derivazione romana**: ricordiamo infatti che, per la normativa Iva, si è in presenza di una "cessione di beni" ogni qual volta venga trasferito il **"potere di disporre di un bene materiale come proprietario"**: nel caso del leasing traslativo, ad esempio, è pacifico (a livello comunitario) che si è in presenza di una cessione di beni già nel momento di messa a disposizione del bene al locatario.

Anche se rese con motivazioni diverse, in base a tali principi **devono essere confermate le posizioni assunte con la [risoluzione 346/E/2008](#)**, con la quale era stato confermato il diritto alla detrazione dell'Iva assolta all'**importazione di beni in dipendenza di un contratto di call-off stock**, e con la [risoluzione 96/E/2007](#), con la quale era stata confermata la detrazione per **l'importazione definitiva di metalli in esecuzione di un contratto di prestito d'uso**.

Quanto al fatto che, pur non essendo "proprietari" della merce importata, si goda comunque

del diritto alla **detrazione dell'Iva assolta in dogana**, in quanto “riaddebitata” nel prezzo dei propri beni ceduti o dei servizi resi, richiamiamo ad esempio il caso di **detrazione consentita al soggetto che importa beni noleggiati per concederli a sua volta in sub-noleggio (interpello 6/2019)**.

Fatte tali premesse, con l'**Ordinanza 621/2019**, la Corte di Giustizia Europea ha fatto proprio il parere del Comitato Iva, e ha statuito che **è precluso il diritto alla detrazione dell'Iva a un importatore quando non è proprietario della merce e quando i costi di importazione a monte sono inesistenti o non compresi nel prezzo di specifiche transazioni a valle, o nel prezzo di beni e servizi forniti dal soggetto passivo in parte delle sue attività economiche**.

Il caso si riferiva ad un soggetto comunitario che aveva **importato a titolo definitivo della merce da sottoporre a lavorazione**, che al termine della lavorazione era stata inviata in Paesi terzi o in altri Stati UE, nel caso in cui la merce, durante tutto tale iter, era **rimasta di proprietà del committente della lavorazione**, un soggetto extraUE.

In sostanza, nonostante senza il bene da lavorare il soggetto non avrebbe potuto fatturare i corrispettivi del proprio servizio, viene valorizzato il fatto che **nel prezzo della lavorazione non è incluso il valore dei beni che sono stati importati**.

Tale ordinanza rischia di creare non pochi problemi a quelle imprese che, dovendo fare lavorazioni, o anche semplicemente riparazioni, di merce di provenienza extraUE, anziché avvalersi del regime doganale del perfezionamento attivo, procedono con una importazione definitiva della merce da lavorare e una esportazione definitiva del prodotto lavorato.

Tale **seconda modalità operativa** risulta molto **più snella** da un punto di vista burocratico, e in mancanza di dazi è sempre stata considerata **più conveniente della procedura di perfezionamento attivo**, la quale consente sì di non pagare le imposte all'atto dell'introduzione della merce (dazi ed Iva), ma prevede una procedura autorizzativa preventiva e la prestazione di idonee garanzie.

Tuttavia, qualora sia ora **in discussione il diritto del lavorante italiano di portare in detrazione l'Iva all'atto dell'importazione definitiva di prodotti da lavorare**, le cose cambiano radicalmente.