Condizioni per la detrazione dell'IVA all'importazione da parte del toll manufacturer in relazione a beni di proprietà di terzi

Carolina Lombardozzi

Con l'ordinanza resa nella causa C-621/19 (*Weindel Logistik Service*) dell'8 ottobre 2020, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ribadito che è precluso il diritto alla detrazione dell'IVA a un importatore che non sia proprietario della merce, quando i costi di importazione a monte sono inesistenti o non sono compresi nel prezzo di specifiche transazioni a valle, o comunque nel prezzo di beni e servizi forniti dal soggetto passivo nelle sue attività economiche.

Il caso esaminato dalla Corte europea si riferisce ad un soggetto comunitario che aveva importato a titolo definitivo della merce da sottoporre a lavorazione. Più in dettaglio, la società slovacca Weindel, attiva nella prestazioni di servizi di ricondizionamento, aveva importato merci dalla Svizzera, Hong Kong e dalla Cina. Una volta ricondizionati in territorio slovacco, i beni importati erano stati consegnati in altri Stati membri o esportate in paesi terzi. Il servizio prestato dalla Weindel era stato fatturato ad una società svizzera che, per tutto il periodo di lavorazione, era comunque rimasta proprietaria della merce.

Le autorità fiscali slovacche hanno contestato la detrazione dell'IVA all'importazione assolta dalla Weindel sulla base del fatto che detto soggetto i) non fosse il proprietario delle merci importate; ii) non avesse sostenuto alcun costo suscettibile di riflettersi nel prezzo delle forniture imponibili a valle; iii) non avesse utilizzato i beni importati per la sua attività economica come soggetto passivo.

Investita della questione, la Corte di Giustizia ha statuito che non può essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA se l'importatore non è il proprietario della merce importata e i costi di importazione non sono stati inclusi nel prezzo dei beni e servizi da esso forniti nell'ambito della sua attività economica. Ovviamente, la Corte non si è pronunciata sul rispetto delle due condizioni da parte della Weindel, ma ha rinviato al giudice nazionale la relativa indagine e quella sulla conseguente spettanza o meno del diritto di detrazione.

Pur non potendosi evincere con chiarezza, dall'esame dell'ordinanza, il tipo di attività prestato dal contribuente, sembra che la questione esaminata si riferisca ad un rapporto di "*toll manufacturing*", un'operazione molto diffusa in quei settori in cui le attività produttive richiedono investimenti elevati e competenze specifiche, tali per cui sempre più soggetti decidono di esternalizzare alcune fasi o l'intero processo di produzione dei loro prodotti. Il *toll*

manufacter, in questi casi, essendo colui che effettua lavorazioni conto terzi, non assume su di sé alcun rischio e la produzione è svolta secondo le indicazioni del "*principal*" che resta proprietario delle materie prime, dei semi-lavorati, nonché dei prodotti finiti o intangibili.

A ben vedere, però, più che sul titolo giuridico che lega il contribuente al bene importato, nel definire il trattamento IVA, la Corte di Giustizia si sofferma sul tipo di attività svolta. Ripercorrendo l'esame condotto dai giudici di Lussemburgo, va osservato che la Direttiva 2006/112/CE dispone, all'art. 168, che,

> "*nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad 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'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro*".

Di conseguenza, è da ritenersi detraibile l'imposta pagata in via di rivalsa per l'importazione di beni o servizi funzionali al compimento di operazioni soggette all'IVA (diverse da quelle esenti); più in generale, la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti dei beni e servizi dovrà essere verificata in relazione alla tipologia di attività svolta dal soggetto passivo in qualità di cedente o prestatore.

A tal proposito, la Corte di giustizia ha costantemente riconosciuto che il diritto di detrazione spetta a condizione che sussista un "nesso immediato e diretto" tra l'operazione a monte e una specifica operazione a valle oppure che i costi dei beni e servizi acquistati a monte facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce a valle.

Per esempio, nella sentenza del 14 settembre 2017, causa C-132/16 (*Iberdrola*), più volte richiamata nel testo dell'ordinanza in commento, la Corte ha statuito che

> "*secondo costante giurisprudenza, la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, è necessaria, in via di principio, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto. Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi*

> *facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 57, e del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 27)*".

Il nesso diretto ed immediato è ravvisabile anche qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce:

> "*spese di tal genere presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo (v., in particolare, sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 58, e del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 28)*".

Detta sentenza è interessante perché affronta il caso di un Comune bulgaro che otteneva, in qualità di committente, una licenza edilizia al fine di ripristinare una stazione di pompaggio delle acque reflue a beneficio di un villaggio vacanze situato sul proprio territorio. L'Iberdrola era un investitore privato che in tale villaggio vacanze aveva acquistato diversi terreni per erigere immobili destinati a soggiorno stagionale ed aveva, quindi, l'interesse a far eseguire, anche a proprie spese, i lavori di ripristino della stazione di pompaggio. Nel caso specifico, il ripristino della stazione di pompaggio era indispensabile ai fini della realizzazione del progetto di Iberdrola e, quindi, in sua assenza, la società non avrebbe potuto esercitare la propria attività economica. Tali circostanze sono idonee a dimostrare l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra il servizio di ripristino della stazione di pompaggio delle acque reflue appartenente al comune di Tsarevo e l'operazione soggetta ad imposta effettuata a valle dall'Iberdrola. La detrazione IVA è stata quindi ritenuta legittima.

All'opposto, nella sentenza del 25 giugno 2015, causa C-187/14 (*DSV Road A/S*), anch'essa richiamata nella pronuncia Weindel, è stata esclusa

> *"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".*

Le condizioni di applicazione dell'articolo 168, lett. e), Direttiva 2006/112/CE non sono, infatti, soddisfatte,

> "*poiché il valore delle merci trasportate non fa parte delle spese costitutive dei prezzi fatturati da un trasportatore la cui attività è limitata al trasporto di tale merce dietro corrispettivo*".

In sostanza, alla luce della giurisprudenza comunitaria, si deve ritenere che tutti gli importatori hanno, in astratto, il diritto di detrazione dell'IVA assolta in dogana, purché ricorrano le ulteriori condizioni per la nascita di tale diritto, e principalmente l'impiego del bene importato per il compimento di operazioni soggette ad IVA. Per tale ragione, in caso di importazioni effettuate da soggetti diversi dal proprietario dei beni è sempre opportuno verificare se sia soddisfatta questa ulteriore condizione per la detrazione dell'IVA.

Queste indicazioni sono state fatte proprie anche dall'Agenzia delle Entrate che, nel valutare la detraibilità dell'IVA assolta all'importazione, si è posta in continuità rispetto all'orientamento della Corte di Giustizia. In particolare, con la risposta ad interpello n. 6 dell'11 gennaio 2019, relativa al caso di un soggetto che importa beni noleggiati per concederli a sua volta in sub-noleggio, anche l'A.F. ha osservato che l'importazione può essere effettuata da chiunque abbia un interesse al riguardo e che la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per esercitare la detrazione dell'IVA assolta in dogana, a condizione, però, che i beni in esame presentino un "nesso immediato e diretto" con l'oggetto dell'attività d'impresa. Più recentemente, nella risposta ad interpello n. 4 del 13 gennaio 2020, la stessa A.F. ha chiarito 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*".