

Interpello n. 6

OGGETTO: Detrazione dell'IVA assolta all'importazione di beni concessi in noleggio

QUESITO

La società ALFA (di seguito la “Società interpellante”) facente parte del gruppo BETA, opera nel mercato italiano ed internazionale, nel settore del noleggio dei pallets.

In particolare, la Società interpellante svolge la propria attività mediante un sistema di utilizzo condiviso dei pallets (cd. pallets pooling) basato su tre principi fondamentali:

- i pallets oggetto di noleggio sono e rimangono di proprietà della società di diritto belga (facente parte anch'essa del gruppo BETA) GAMMA;
- le società utenti (clienti) pagano una tariffa di noleggio per l'utilizzo dei pallets che comprende i costi di trasporto degli stessi alle società utenti, la raccolta degli stessi presso società terze di distribuzione dei prodotti finiti (retailer) e i costi di riparazione di tutti i normali segni di usura;
- le società utenti (clienti) non sono obbligate a noleggiare una quantità minima di pallets, oppure a noleggiare i pallets per un periodo minimo prestabilito.

Dal punto di vista operativo, i flussi per il mercato italiano possono essere schematizzati come segue:

- 1) GAMMA - responsabile della fornitura di pallets alle società del gruppo BETA - acquista dal produttore i pallets destinati all'attività di noleggio. Il produttore fattura a GAMMA e consegna i beni direttamente nel territorio italiano (tipicamente alle società utenti che utilizzano direttamente tali pallet); per i pallets di provenienza extra-UE, la Società interpellante provvederebbe all'importazione ai fini IVA e doganale in Italia.
- 2) GAMMA concede in noleggio, dietro pagamento di un canone, il pallet alla Società interpellante.
- 3) La Società interpellante sub-noleggia il pallet alla società utente (cliente), dietro pagamento di un corrispettivo per l'utilizzo e per gli altri servizi connessi (ritiro a destinazione e rigenerazione per la riparazione). Come precisato dalla Società interpellante con documentazione integrativa, una volta che i pallets sono stati consegnati alla società utente (cliente), la Società interpellante non è più coinvolta nel trasporto dei pallets su cui è caricata la merce.

La Società interpellante ha precisato, altresì, che il gruppo BETA dispone di un sistema elettronico di rilevazione e monitoraggio dei pallets per masse, che permette di rendicontare e fatturare alle società utenti (clienti) la tariffa corretta di noleggio in base al numero complessivo di pallets utilizzati e periodo di utilizzo. In particolare, la comunicazione di avvenuta spedizione dei pallets da parte della società utente (cliente) è inserita all'interno di una piattaforma elettronica.

- 4) Re-immissione in Italia di pallets usati: i pallets possono lasciare il territorio italiano unitamente alla merce con cui viaggiano, ad esempio, perché la società utente (cliente) che li ha richiesti alla Società interpellante, vende i suoi prodotti all'estero e trasferisce fisicamente i pallets, su cui viaggia la merce, fuori dall'Italia. Sarà poi compito di un'altra società, facente parte del gruppo BETA, presente nel mercato estero ad occuparsi del ritiro, del controllo, dell'ispezione e dell'eventuale riparazione dei pallets utilizzati al fine di rimetterli in circolazione nel

mercato italiano. In proposito, come precisato dalla Società con documentazione integrativa, in forza di un accordo intercompany la società affiliata nel paese di destinazione dei pallets riaddebiterà le spese sostenute per i servizi di ritiro, controllo, ispezione ed eventuale riparazione (con appropriata remunerazione) alla Società interpellante. Tali prestazioni sono, ai fini IVA, territorialmente rilevanti in Italia, ai sensi dell'art. 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.

Anche in questo caso, la provenienza può essere extra-UE e, pertanto, la Società interpellante provvederebbe all'importazione ai fini IVA e doganale in Italia. In proposito, la Società interpellante precisa che, essendo i pallets fungibili e non dotati di misure identificative, non è in grado di determinare che i pallets restituiti siano esattamente quelli che erano stati consegnati all'inizio. Pertanto, per quanto riguarda i pallets reimmessi nel circuito italiano e provenienti da paesi extra-UE (e.g. Svizzera), la Società interpellante provvederebbe all'importazione a titolo definitivo e non temporaneo.

Ciò posto, la Società interpellante chiede se può detrarre, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'IVA assolta in dogana per l'introduzione nel territorio italiano dei pallets di proprietà della società di diritto belga GAMMA, provenienti da paesi extra-UE.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società interpellante ritiene di poter detrarre, ai sensi degli artt. 1, 19 e 67 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'IVA assolta in dogana a seguito dell'importazione dei pallets. Ciò, in considerazione del nesso immediato e diretto tra l'importazione dei pallets e l'oggetto della propria attività d'impresa.

Tale soluzione troverebbe fondamento nella direttiva del 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (di seguito direttiva IVA), secondo cui:

- *“Nella misura in cui i beni e 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”* (art. 168, lett. e).

- il soggetto passivo deve *“(...) per la detrazione di cui all'art. 168, lettera e), relativa alle importazioni di beni, essere in possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'IVA dovuta o ne consenta il calcolo”* (art. 178, lett. e).

Evidenzia, altresì, la Società interpellante che la soluzione prospettata è coerente con il Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale di cui al d.P.R. n. 43 del 1973 che:

- obbliga al pagamento dell'IVA *“il proprietario della merce ... e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata o esportata”* (art. 38);

- stabilisce che *“ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in dogana”* e che tale dichiarazione può essere fatta da chiunque *“sia in grado di presentare o di far presentare al servizio doganale competente la relativa merce e tutti i documenti la cui presentazione sia necessaria per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale la merce è dichiarata”*.

Le predette disposizioni, ad avviso della Società interpellante, consentono di affermare 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 ottenere la detrazione dell'IVA pagata, bensì occorre che i beni o servizi acquisiti presentino un nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività d'impresa.

Ciò troverebbe conferma, in linea di principio, nella prassi dell'Amministrazione finanziaria (Risoluzioni n. 96/E del 2007 e n. 346/E del 2008). Nel caso in esame, tuttavia, evidenzia la Società interpellante, i pallets introdotti nel territorio italiano da paesi extra-UE rimangono in circolo per consentire lo svolgimento dell'attività delle società del gruppo, tra le quali la Società interpellante.

Infine, la Società Interpellante richiama la recente giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione secondo cui, ai fini IVA, la *“proprietà dei beni importati non è condizione necessaria per ottenere la deduzione”* (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 7016 del 2001).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 19, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dispone che *“Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”*.

L'articolo 67 del d.P.R. n. 633 del 1972 individua le operazioni che costituiscono importazioni in relazione alle quali l'IVA deve essere accertata, liquidata e riscossa dall'Agenzia delle dogane e dei Monopoli all'atto della introduzione dei beni nel territorio dello Stato.

Le predette disposizioni nazionali trovano fondamento nell'art. 168 della direttiva IVA secondo cui *“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 gli importi seguenti:*

a) *l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;*

(...)

e) *l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro”.*

Il successivo articolo 201 della direttiva IVA dispone che *“All’importazione l’IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debitorici dallo Stato membro d’importazione”.*

Tanto premesso, riguardo al caso in esame, la Società interpellante ha fatto presente che il proprietario dei pallets è la società GAMMA che nell’ambito della propria attività economica effettua esclusivamente operazioni imponibili. In particolare, GAMMA noleggia i pallets alle società affiliate del gruppo situate nei vari paesi (in Italia alla Società interpellante) le quali, a loro volta, noleggiavano i pallets ai propri clienti. Evidenzia, altresì, la Società che coerentemente al modello di business adottato dal Gruppo BETA in Europa, con riguardo all’Italia è la Società interpellante che agisce direttamente quale “importatore” dei pallets ancorché non sia proprietaria dei medesimi pallets. Ciò, coerentemente al Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 (c.d. codice doganale dell’Unione) secondo cui:

- *“ (...) la dichiarazione in dogana può essere presentata da qualsiasi persona che sia in grado di fornire tutte le informazioni richieste per l’applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale sono dichiarate le merci. Tale persona deve inoltre essere in grado di presentare o far presentare le merci in questione in dogana”* (art. 170 del codice doganale dell’Unione);

- *“Un’obbligazione doganale all’importazione sorge in seguito al vincolo di merci non unionali soggette a dazi all’importazione a uno dei regimi doganali seguenti:*

a) immissione in libera pratica (...)

2. L’obbligazione doganale sorge al momento dell’accettazione della dichiarazione in dogana.

3. *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*” (art. 77 del codice doganale dell’Unione).

Ciò posto, riguardo al quesito oggetto del presente interpello, giova richiamare la costante giurisprudenza dell’Unione secondo cui *“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 (...)*.

Il diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, 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” (cfr. Corte di Giustizia, 14 settembre 2017, C-132/16, Iberdrola e giurisprudenza ivi richiamata).

Con particolare riguardo alla detrazione dell’IVA all’importazione, la giurisprudenza unionale ha escluso la detrazione dell’IVA all’importazione gravante sul trasportatore *“che non è né l’importatore né il proprietario delle merci”*, ma che ne ha soltanto assicurato il trasporto e il trattamento doganale nell’ambito della sua attività di trasportatore di merci soggetto all’IVA. Ciò, in quanto 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 (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 25 giugno 2015, C-187/14, DVS Road A/S).

Tanto premesso, nel caso in esame, la Società interpellante dichiara di agire direttamente quale “importatore” dei pallets. Nel predetto presupposto, al fine della spettanza del diritto della stessa alla detrazione dell’IVA assolta all’importazione dei pallets occorre - coerentemente ai principi unionali sopra richiamati - che tale importazione si ponga in nesso diretto e immediato all’attività di sub-noleggio della Società. In proposito, secondo la citata giurisprudenza della Corte di Giustizia *“nell’ambito dell’applicazione del criterio del nesso diretto, incombente alle amministrazioni nazionali e ai giudici nazionali, questi devono prendere tutte le circostanze in presenza delle quali si siano svolte le operazioni (...) e tener conto unicamente delle operazioni che siano oggettivamente connesse all’attività imponibile del soggetto passivo. La sussistenza di tale nesso deve dunque essere valutata alla luce del contenuto oggettivo dell’operazione considerata”* (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 14 settembre 2017, C-132/16).

Alla luce dei sopra richiamati principi europei, si ritiene che la Società interpellante, “importatore” - in nome e per conto proprio - dei pallets, abbia il diritto di detrarre l’IVA assolta in relazione alle predette importazioni concernenti beni indispensabili all’attività svolta dalla Società e, pertanto, compiute in stretta connessione con le finalità economiche perseguite. Ciò, nel presupposto che le spese relative alla predetta importazione influenzino il prezzo dei servizi (operazioni che conferiscono il diritto di detrazione) resi dalla Società interpellante alle società utenti in forza del sub-noleggio.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente