

Risposta n. 213/2025

***OGGETTO: IVA – Detrazione dell'IVA assolta in dogana dall'importatore dei beni –
artt. 19 e 67 del D.P.R. n. 633 del 1972***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.r.l. (di seguito, "la Società", "la società istante" o "l'istante") rappresenta di operare nella commercializzazione personalizzata di composti farmaceutici e nella relativa selezione e monitoraggio di fornitori, oltre a svolgere l'attività di commercio all'ingrosso di prodotti chimici industriali per l'industria farmaceutica.

Nello specifico, uno dei *business* significativi della società è quello di commercializzare principi attivi farmaceutici a seguito di lavorazioni effettuate nel territorio dello Stato.

In particolare, la presente istanza riguarda il flusso che la società intende implementare per la produzione e la commercializzazione di YY (NC: xxxx xx xx), farmaco dotato di attività ...

In tale flusso, la Società gestirà l'importazione dalla Cina del fattore produttivo base ZZ (NC: xxxx xx xx)), di proprietà del committente giapponese (BETA), e la produzione (unitamente ad altri fattori produttivi) del prodotto finito YY, ossia il farmaco oggetto di commercializzazione finale.

La produzione del farmaco è affidata dall'istante alla società italiana GAMMA, la quale sottoporà i vari fattori produttivi (tra cui ZZ) a trasformazione.

ALFA fa presente che il fattore produttivo base ZZ (NC: xxxx xx xx) rimarrà formalmente di proprietà del cliente giapponese, il quale lo cederà all'istante *free of charge*, per agevolare il flusso produttivo, commerciale ed economico. Nel dettaglio, il trasferimento di questa materia prima fungibile tra il proprietario giapponese e la società istante avverrà senza la previsione di alcun corrispettivo, ossia franco valuta, pur avendo la Società istante il potere di disporne come se ne fosse proprietario.

Una volta prodotto, YY (NC: xxxx xx xx) verrà venduto dalla società istante al promotore giapponese principalmente in Germania, dove il committente giapponese ha un rappresentante fiscale ai fini IVA o, anche, in territorio extra-UE (ad esempio, Brasile).

Tanto premesso, l'istante chiede se, con riferimento al caso di specie, può essere applicato il regime di detrazione IVA ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 alle importazioni dallo stesso effettuate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante, dopo aver richiamato la normativa dettata dall'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, evidenzia che il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e che, in linea di principio, non può essere oggetto di limitazioni, come sostenuto dalla giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia UE.

L'istante menziona le norme doganali di riferimento in materia di soggetti obbligati al pagamento delle imposte doganali (artt. 38 e 56 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n.43 - c.d. "TULD") e cita la sentenza del 23 maggio 2001, n. 7016 della Corte di Cassazione, in cui, la Suprema Corte, con riferimento alla detrazione dell'Iva assolta in dogana da parte dell'importatore che non sia anche proprietario delle merci, statuisce che l'operazione di importazione, quale autonomo presupposto impositivo (distinto, cioè, dalla cessione di beni, il cui presupposto oggettivo richiede il trasferimento della proprietà o dei diritti reali di godimento) fa sorgere per l'importatore il diritto di detrazione, anche se l'importatore non è proprietario dei beni, se concorrono le condizioni fissate dagli artt. 19 e segg. del Decreto IVA. Sono riportate, al riguardo, le motivazioni della Corte di Cassazione, secondo le quali: *"per il combinato disposto della disciplina comunitaria uniforme col diritto doganale interno, tutti i soggetti cui compete la qualità di debitori dell'Iva in relazione a operazioni d'importazione hanno, in astratto, il diritto di detrazione del tributo pagato, purché ricorrano le ulteriori condizioni per la nascita di tale diritto, e principalmente l'impiego del bene importato per l'esercizio dell'impresa e per il compimento di operazioni soggette ad Iva, ovvero, secondo l'espressione corrente nella prassi italiana, l'inerenza all'esercizio dell'impresa"* .

L'istante cita, altresì, la risoluzione del Ministero delle Finanze, Direzione Generale Dogana, del 10 agosto 1989, n. 529, chiamato a pronunciarsi sulla facoltà dei semplici detentori delle merci di svolgere direttamente le operazioni doganali, in assenza del proprietario. Il Ministero ha chiarito che anche i *"soggetti diversi dal proprietario effettivo delle merci"* possono svolgere le operazioni doganali *"in nome proprio e per conto di detto proprietario effettivo"*, in quanto l'ordinamento *"considera come proprietario delle merci colui che le presenta in dogana o che le detiene al momento della entrata nel territorio doganale o dell'uscita dal territorio stesso (art. 56, secondo comma, T.U.)"*. Da questa premessa circa il soggetto delle operazioni doganali veniva tratta la conseguenza che *"a tutti gli effetti tributari, soggetto importatore va considerato colui che fa la dichiarazione in nome proprio anche se indichi di farla per contro altrui"*, pertanto, *"a lui andranno intestati gli atti delle operazioni doganali che compie; egli stesso sarà considerato il soggetto importatore ai fini Iva (e ciò anche agli effetti di quanto disposto dall' articolo 19 D.P.R. n. 633/1972)"*.

In definitiva, dopo aver richiamato i numerosi documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (cfr. in tal senso, Risoluzione dell'11 maggio 2007, n.96, Risoluzione del 5 agosto 2008, n. 346, Risposta n. 6 dell'11 gennaio 2019, Risposta n. 509 del 26 luglio 2021, Principio di Diritto n. 13 del 29 settembre 2021, Risposta n. 410 del 4 agosto 2022), di orientamento conforme ai principi di derivazione giurisprudenziale europea, l'istante ritiene che, sulla scorta dei principi fin qui riportati, abbia il diritto di detrarre l'IVA assolta all'importazione dei beni, pur non essendone proprietario, poiché tali beni sono inerenti alla sua attività d'impresa.

La società rappresenta che l'importazione dalla Cina del fattore produttivo base ZZ (NC: xxxx xx xx) è un elemento indispensabile nel processo produttivo al fine di produrre e poi commercializzare il farmaco YY (NC: xxxx xx xx). Infatti, pur non essendoci un passaggio di proprietà, ALFA dispone del fattore produttivo ZZ come se ne fosse proprietario e lo consegna, insieme ad altri fattori produttivi, a GAMMA per ottenere il prodotto finito YY.

Pertanto, questo flusso commerciale presenta, a parere dell'istante, un evidente "*nesso diretto e immediato*" con l'oggetto dell'attività di impresa della Società.

Alla luce di quanto sopra, la Società istante intende adottare il seguente comportamento:

- importare la materia prima (ZZ) inerente alla propria attività da Paesi Extra-UE (i.e. Cina), assolvendo a tutti gli obblighi doganali (dazi e gli altri costi inerenti allo sdoganamento) ed al versamento dell'IVA in dogana all'atto dell'introduzione nel territorio dello Stato;
- registrare la bolletta di importazione ai fini IVA nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ed esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA ai sensi dell'art. 19 del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972;
- effettuare, a seconda dei casi, la vendita del farmaco YY attraverso una cessione intra-comunitaria, ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993, nei confronti del soggetto passivo tedesco, oppure "*una cessione all'esportazione ai sensi dell'art. 8 del D.L. n. 331/1993*". (*rectius* D.P.R. n. 633 del 1972).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la risposta all'istanza in esame, avente ad oggetto il diritto di detrazione dell'IVA assolta in dogana da parte dell'importatore che non è anche proprietario dei beni, viene fornita sulla base degli elementi e dei fatti rappresentati dall'istante che, ai fini del presente parere, vengono assunti acriticamente, e rispetto ai quali resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò posto, in merito al quesito oggetto di interpello, si evidenzia che 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 citato 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.

Per quanto concerne il soggetto passivo dell'obbligazione doganale, l'articolo 38 del D.P.R. 3 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.) stabilisce che: *«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»*. In proposito, l'articolo 77 del Regolamento (UE) n. 952 del 2013 precisa che "Il debitore è il dichiarante".

Con riferimento specifico all'imposta sul valore aggiunto, l'articolo 201 della direttiva 2006/112/CE (in breve, "Direttiva IVA") prevede che *«All'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debitrici dallo Stato membro d'importazione»*.

In termini generali, in merito al diritto alla detrazione dell'IVA, giova richiamare la costante giurisprudenza dell'Unione in materia, 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, punti 28 e 29 e giurisprudenza ivi richiamata).

Sulla scorta di tali principi generali, 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", e per il quale non è possibile riscontrare il nesso tra beni importati e sue operazioni imponibili, in quanto il valore dei beni trasportati non concorre alla formazione del corrispettivo percepito per la sua prestazione di trasporto (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 25 giugno 2015, C-187/14, DVS Road A/S).

Tali principi sono stati confermati da ultimo dalla stessa Corte di Giustizia UE con l'Ordinanza dell'8 ottobre 2020, relativa alla causa C-621/19 (Weindel Logistik Service), in cui è stato precisato che non spetta la detrazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 168, lett e) della Direttiva IVA a un importatore quando questi non disponga dei beni come un proprietario e i costi d'importazione a monte siano inesistenti o non siano incorporati nel prezzo delle operazioni particolari a valle ovvero nel prezzo dei beni ceduti e dei servizi resi dal soggetto passivo nell'ambito delle sue attività economiche.

L'Amministrazione finanziaria si è più volte espressa in materia, specificando che, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, in ragione delle specifiche modalità di applicazione dell'Iva sulle importazioni e dei soggetti obbligati agli adempimenti doganali (con riferimento alla presentazione della dichiarazione in dogana), *la proprietà dei beni importati non è condizione necessaria, bensì occorre che i beni o servizi acquisiti presentino un nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività d'impresa, ossia siano ad esso inerenti*, e si provveda ad annotare la dichiarazione doganale nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr., in tal senso, risoluzione n. 96/E del 11 maggio 2007, risoluzione n. 346/E del 5 agosto 2008, Risposte ad interpello n. 6 del 2019, n. 509 del 2021, n. 44 del 2023, n. 410 del 2022).

Ai fini della detrazione è, dunque, necessario che il soggetto che provvede al pagamento dell'IVA in dogana sia anche colui che utilizza i beni importati nell'esercizio

dell'attività propria, così da realizzare il "*nesso diretto ed immediato*" - più volte citato dalla Corte di giustizia UE - tra operazioni attive e operazioni passive inerenti all'attività d'impresa.

Con riferimento alla fattispecie oggetto della presente istanza di interpello, la Società istante provvede ad importare dalla Cina il fattore produttivo base ZZ (NC: xxxx xx xx), che resta di proprietà del committente giapponese (BETA), e a consegnarlo, insieme agli altri fattori produttivi, alla società italiana GAMMA, che li sottopone a trasformazione al fine di ottenere il farmaco YY (ossia il farmaco oggetto di commercializzazione finale).

Secondo quanto rappresentato, la società istante provvede poi a vendere YY (NC: xxxx xx xx) al rappresentante fiscale in Germania del promotore giapponese, realizzando una cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993, o anche in territorio extra-UE (ad esempio, Brasile), ponendo in essere una cessione all'esportazione, ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In base a quanto rappresentato nell'istanza, risulta, dunque, che l'istante si occupa dell'attività di distribuzione e vendita del farmaco YY, ottenuto utilizzando, tra gli altri, il principio attivo importato, ed in tal senso sembrerebbe soddisfatto il nesso diretto ed immediato tra l'utilizzo dei beni importati e l'attività d'impresa.

Cionondimeno, le operazioni che compongono il flusso commerciale del farmaco in esame, dall'importazione alla vendita, sottendono rapporti contrattuali tra l'istante ed il committente giapponese, da un lato, e l'istante e la società incaricata della trasformazione dei fattori produttivi in prodotto finito, dall'altra, non ben definiti nei loro aspetti essenziali, né analizzabili dalla scrivente, in mancanza dei contratti stipulati tra le parti.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, si ritiene che l'IVA assolta in dogana dalla società istante all'atto dell'importazione dei beni in questione possa essere considerata un costo correlato alle operazioni a valle che saranno realizzate dalla Società (*i.e.* all'attività di commercializzazione del farmaco), e pertanto, possa essere portata in detrazione, a condizione che, coerentemente con i principi desumibili dalla giurisprudenza unionale, le spese relative all'importazione effettivamente sostenute dall'Istante e rimaste a carico del medesimo siano in grado di influenzare il prezzo delle cessioni realizzate dalla società in qualità di soggetto passivo.

Resta, in ogni caso, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto ad appurare la sussistenza, in concreto, delle condizioni che legittimano l'esercizio del diritto a detrazione nei termini sopra indicati, nonché a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad identificare una diversa rappresentazione della fattispecie in esame.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)