

# Importazioni: detrazione dell'Iva e bolletta doganale

Il diritto alla detrazione dell'Iva assolta in Dogana viene esercitato tramite annotazione della **bolletta doganale** nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del Dpr 633/72. Oltre a tale aspetto di natura formale, è quantunque necessario il rispetto delle condizioni sostanziali di cui all'art. 19 comma 1 del Dpr 633/72.

Per i beni oggetto di importazione, affinché si possa esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva deve esistere un nesso **diretto e immediato** tra operazioni passive e attive (*cfr.* Corte di Giustizia Ue, causa C-621/19, Cass. n. 7016/2001).

Il principio si fonda sul disposto dell'art. 168 della direttiva 2006/112/Ce, in virtù del quale il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'Iva a monte "nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta".

Peraltro, la giurisprudenza comunitaria ha riconosciuto la spettanza del diritto alla detrazione anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, "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".

La Corte ha ritenuto, infatti, che spese di tal genere integrino il requisito del "nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo" (*cfr.* Corte di Giustizia Ue, causa C-132/16).

Nel caso in esame, il "nesso" in questione si realizza solo in capo al soggetto che **utilizza** i beni importati

nell'**esercizio** della propria **attività** d'impresa, arte o professione (sul punto, anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 4/2020).

Sulla base dei principi generali sopra descritti, il diritto alla detrazione dell'Iva assolta all'importazione non può essere riconosciuto in capo a colui che effettui il versamento per conto di un soggetto terzo, dato che i beni importati non formano in quest'ultimo caso oggetto della propria attività d'impresa.

Può essere il caso del rappresentante doganale o anche del trasportatore (il diritto alla detrazione, nella fattispecie, è stato escluso dalla sentenza della Corte di Giustizia Ue 25 giugno 2015, causa C-187/14).

Sulla base dello stesso principio, è stato chiarito inoltre che la proprietà dei beni oggetto di importazione non è condizione necessaria affinché si possa esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta pagata, ma è **sufficiente** che gli stessi siano **inerenti** in funzione all'oggetto dell'attività d'impresa esercitata.

Pertanto, in sussistenza degli altri presupposti, è possibile detrarre l'Iva anche sull'importazione di beni in noleggio, in prestito d'uso e negli altri casi in cui i beni sono detenuti a titolo diverso della proprietà (*cf.* risposte a interpello nn. 6/2019 e 509/2021).

Sotto il profilo **soggettivo**, esclusivamente il destinatario effettivo della merce oggetto di importazione, impiegata nell'esercizio della propria attività d'impresa, arte o professione, può detrarre l'Iva assolta in Dogana. L'Agenzia delle Entrate ha confermato tale aspetto, con risposta a interpello n. 644/2021, affermando che il soggetto legittimato all'esercizio della detrazione è sempre il **destinatario** delle merci importate, anche in caso di accertamento (purché, in tal caso, sia definitivamente concluso il contenzioso con la

Dogana).

Per quanto attiene, invece, al profilo **temporale**, giova segnalare che, così come avviene per le fatture di acquisto, anche per le bollette doganali il *dies a quo* da cui decorre il termine per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva coincide con il momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione, sostanziale e formale.

In particolare, anche per le importazioni, trovano applicazione i chiarimenti già forniti nella circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018, in base alla quale la condizione sostanziale di effettuazione dell'operazione si realizza nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e quella formale che, invece, corrisponde al possesso di una bolletta doganale.

Peraltro, in seguito alle modifiche del sistema **AIDA**, tale documento non sarà più disponibile in formato cartaceo per gli importatori. Ai fini dell'esercizio della detrazione, si potrà fare riferimento al c.d. "prospetto di riepilogo ai fini contabili" (circ. Agenzia delle Dogane n. 22/2022), messo a disposizione dell'importatore e del dichiarante nel Portale unico dogane e monopoli (PUDM), tramite il servizio "Gestione documenti – dichiarazioni doganali".

Come puntualizzato da ultimo dall'Agenzia delle Entrate nel principio di diritto n. 13/2021, il diritto alla detrazione può essere esercitato a partire dal momento in cui il soggetto passivo destinatario dei beni, essendo venuto in possesso della bolletta doganale, **annota** la stessa nel registro Iva acquisti (a norma dell'art. 25 del Dpr 633/72), facendola confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza. Il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti e sulle importazioni può essere esercitato al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva riferita all'anno in cui il diritto è sorto. Pertanto, di fatto,

l'ultimo giorno per esercitare la detrazione dell'imposta relativa a un'importazione effettuata nel corso del 2022 per la quale è stata ricevuta la relativa bolletta doganale nel corso del medesimo anno, è il **30 aprile 2023** (ossia il **2 maggio 2023**, in quanto primo giorno feriale successivo).

(MF/ms)