

Adeguamento della detrazione in caso di distruzione o alienazione di beni

Alert IVA

Giugno 2023

Sentenza Corte di Giustizia UE n. C-127/22 del 4 maggio 2023, caso BTK

A cura di

Mario Spera

Principal Bernoni Grant Thornton

Con la sentenza C-127/22 la Corte di Giustizia dell'UE si occupa del trattamento fiscale di beni acquistati, prodotti o commercializzati da un soggetto passivo che formano oggetto di scarto, distruzione o smaltimento, ponendo la questione se sia necessario o meno procedere alla rettifica della detrazione dell'IVA assolta a monte.

In particolare, l'analisi della Corte si sofferma sulle regole dettate dagli artt. da 184 a 186 della direttiva IVA 2006/112, in tema di diritto dell'Amministrazione finanziaria "di esigere una rettifica da parte di un soggetto passivo" della detrazione IVA in precedenza operata, soffermandosi, su quanto stabilito dall'art. 185 della citata direttiva, secondo il quale è obbligatorio procedere ad una modifica della detrazione operata qualora siano "mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni". Lo stesso articolo soggiunge, al paragrafo 2, che la rettifica non deve essere effettuata, tra l'altro, "in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati".

Nell'analisi condotta dalla Corte sono indicate diverse soluzioni che riflettono la modalità che riguardano la "sparizione" di un bene o, meglio la perdita della possibilità di utilizzarlo nell'ambito delle attività economiche del soggetto passivo.

a. Cessione dei beni "scartati"

La questione riguarda "lo scarto di un bene che secondo il soggetto passivo è divenuto inutilizzabile nell'ambito delle sue attività economiche abituali, seguito dalla vendita di tale bene" con assoggettamento ad IVA, ancorché sia qualificato quale rifiuto.

A questo, proposito, occorre tener conto della circostanza che la detrazione, per assicurare la perfetta neutralità dell'imposta, si fonda su due sostanziali requisiti (evidenziati anche, nel sistema italiano, dall'art. 19 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972): inerenza (riferibilità dell'operazione alla attività svolta dal soggetto passivo) e afferenza (effettuazione a valle di operazioni soggette ad IVA, con riferimento ai beni per i quali sia stata operata la detrazione). La Corte sottolinea che, indipendentemente dalle finalità e dai risultati delle attività effettuate a valle, è importante che le medesime "siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA". Una volta che sia stato verificato l'assoggettamento ad imposta di tali attività, ciò non pregiudica l'effettuazione della detrazione a monte, per cui non è obbligatoria una sua rettifica.

A questo fine, risulta irrilevante che la vendita dei beni, quali rifiuti, non rientra nelle attività economiche abituali del soggetto passivo, né, tantomeno, che il valore di vendita dei beni sia ridotto rispetto a quello iniziale (trattandosi, appunto, di rivendita di "rifiuti"). Analogamente, la distruzione parziale dei beni originari e la rivendita a valle dei rottami con assoggettamento ad IVA (quali operazioni imponibili) legittima il mantenimento della detrazione originaria, in quanto può considerarsi che non siano "mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni" (cfr. art. 185 della direttiva IVA, par. 1).

b. Perdita o distruzione volontaria di un bene

In questa ipotesi, trattasi dello scarto di un bene divenuto inutilizzabile nell'ambito attività economiche abituali del soggetto passivo, seguito dalla distruzione volontaria di tale bene.

Al riguardo occorre fare una distinzione tra la "perdita" (fatto estraneo alla volontà del contribuente, che potrebbe derivare ad esempio da eventi calamitosi o da un furto), e la "distruzione" (atto volontario del contribuente, attraverso cui il bene, comunque, sparisce ovvero non è più utilizzabile). In entrambe le ipotesi il legislatore vuole evitare che la perdita "fiscale" del bene si vada ad aggiungere alla perdita economica dello stesso, con un doppio danno per l'operatore, per cui sono state previste ipotesi che eliminano l'obbligo della rettifica della detrazione.

Mentre è abbastanza pacifico il fatto che la perdita di un bene, non dipendente dalla volontà del contribuente, deve essere considerato come un atto che non fa perdere il diritto a detrazione, più complessa è la situazione della distruzione, in cui è lo stesso soggetto passivo che procede alla eliminazione del bene.

In questa fattispecie, il giudice unionale ritiene che lo scarto di un bene divenuto inutilizzabile nell'ambito delle attività economiche del soggetto passivo e che per tale motivo viene volontariamente distrutto, comporterebbe un obbligo di rettifica della detrazione; tuttavia, per evitare tale rettifica è necessario che la distruzione, anche se decisa volontariamente, "sia debitamente provata o giustificata" ed è, altresì necessario che il bene stesso abbia "oggettivamente perso qualsiasi utilità nell'ambito delle attività economiche del soggetto passivo".

La questione affrontata dalla Corte potrebbe avere una rilevanza nell'ambito di particolari settori in cui il sistema prevede che i beni commercializzati debbano conservare specifiche caratteristiche di novità e modernità, come potrebbe essere ad esempio nel settore del lusso e della moda, in cui le aziende procedono alla distruzione dei beni che perdono la loro caratteristica di essere sempre aggiornati. In questo caso l'atto volontario della distruzione riguarda beni che presumibilmente conservano una astratta possibilità di ulteriore utilizzo, ma non rispondono più alle politiche aziendali del soggetto passivo.

Nel sistema nazionale, l'art. 19 bis.2 del DPR n. 633 del 1972 non prevede espressamente la distruzione volontaria di beni come elemento che impone una rettifica della detrazione; tuttavia, la genericità della normativa italiana imporrebbe specifiche cautele in relazione a quanto deciso dalla Corte di Giustizia UE con l'annotata sentenza C-127/22.

In particolare sarebbe necessario che l'operatore conservi idonea documentazione (prove, giustificazioni, ecc.) diretta a dimostrare l'effettiva distruzione del bene, come previsto anche dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 (Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto), segnatamente quelle relative alla distruzione dei beni di cui all'art. 1, comma 2, seguendo anche le istruzioni impartite con le Circolari n. 193 del 23 luglio 1998 (cfr. par. 1.3.3) e n. 241 del 19 ottobre 1998, con riferimento alla presenza dei funzionari degli Uffici finanziari alle operazioni di distruzione dei beni. Oltre a ciò, sarà anche opportuno che i contribuenti conservino eventuali documenti/relazioni da cui emerga che la distruzione dei beni è specificamente connessa con la politica commerciale, che impone, appunto, tale distruzione qualora detti beni abbiano perso oggettivamente qualsiasi utilità con riferimento alle attività economiche esercitate.

I nostri professionisti rimangono a disposizione per un più dettagliato inquadramento sui temi sopra brevemente trattati.



[bgt-grantthornton.it](https://www.bgt-grantthornton.it)

© 2023 Bernoni & Partners. All rights reserved.

"Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. "GTIL" refers to Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership.

Bernoni Grant Thornton (Bernoni & Partners) is a member firm of GTIL. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients.

GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.