

Detrazione IVA su beni altrui

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

La detrazione, unitamente al connesso meccanismo della rivalsa, costituisce uno dei cardini su cui si fonda il sistema dell'IVA ed è sostanzialmente diretta a realizzare la neutralità dell'imposta. Diventa, perciò, necessario individuare correttamente quando una spesa sostenuta da un soggetto passivo consenta legittimamente il diritto alla detrazione. Sulla tematica sia la Commissione UE che la Corte di Giustizia UE hanno spesso focalizzato l'attenzione nell'ottica di consentire il corretto rispetto dei principi base dell'IVA. Nell'ordinamento fiscale italiano si è cercato di valorizzare la possibilità di effettuare la detrazione anche su beni non di proprietà, qualora questi stessi beni consentano al soggetto passivo di effettuare a valle operazioni alle quali risulti applicabile l'IVA. In sostanza, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte è riconosciuto in presenza di un nesso diretto e immediato con le attività svolte dall'operatore economico ed in questo alveo si incardina la sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 settembre 2017, relativa alla causa C-132/16, caso Iberdrola.

1. Premessa

I due meccanismi, su cui si fonda l'IVA e che tendono a garantire il fondamentale principio della neutralità del tributo in capo ai soggetti passivi, sono costituiti dalla rivalsa e dalla detrazione, che attraverso la loro integrazione ed interazione consentono, in linea di principio, ai soggetti passivi di non rimanere gravati da un'imposta, quale l'IVA, che va a colpire esclusivamente il consumo finale. Si presentano, perciò, di particolare interesse le sentenze della Corte di Giustizia UE che si occupano appunto della **detrazione**, in quanto sono sempre dirette ad individuare in quali ipotesi possa essere riconosciuto tale diritto che assicura la corretta tra-

slazione dell'imposta verso il consumatore finale (1).

A questo riguardo, è utile esaminare, in particolare, gli artt. 167, 168 e 178 della Direttiva IVA 2006/112/CE. In primo luogo, l'art. 167 fissa il **momento temporale** a cui far riferimento ai fini dell'effettuazione della detrazione: “ (i) il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile”. L'art. 168 entra, poi, nel merito e specifica quali siano gli **importi detraibili**: “ (n) ella 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'ammontare dell'IVA che egli stesso ha assolto a monte (2). Infine, l'art. 178 stabilisce

(*) Pubblicista.

(**) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) I presupposti del diritto a detrazione possono essere individuati, tra l'altro, nella sentenza della Corte di Giustizia, causa C-152/02 del 29 aprile 2004, caso Terra Baubedarf-Handel, nella quale i giudici europei affermano che “il diritto alla deduzione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia

in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato”. In sostanza, la sentenza evidenzia come il diritto a detrazione debba essere esercitato per il periodo di riferimento durante il quale sono soddisfatte le due condizioni richieste: i) l'operazione (cessione dei beni o prestazione dei servizi) sia stata effettuata; ii) il soggetto passivo sia in possesso del necessario documento (fattura o altro documento previsto dallo Stato membro interessato) utile a tal fine.

(2) Il menzionato art. 168 precisa quali sono gli importi de-

quali **condizioni** debbano essere soddisfatte per poter esercitare il diritto a detrazione, tra cui spicca la necessità che il soggetto passivo sia in possesso di regolare fattura.

I principi su cui si fonda la detrazione, come detto, sono stati più volte ribaditi dalla Corte di Giustizia UE che nelle cause riunite C-80/11 e C-142/11 del 21 giugno 2012, casi Mahagében kft e Péter Dávid, ha sottolineato, ai punti 37 e 38, che, “secondo giurisprudenza costante, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall’IVA di cui sono debitori l’IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell’IVA istituito dalla normativa dell’Unione” e che “il diritto a detrazione previsto dagli artt. 167 e seguenti della Direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell’IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte”.

Da quanto sin qui detto, emerge come il diritto a detrazione sia un diritto immanente nell’IVA e spettante al soggetto passivo per gli acquisti di beni e servizi effettuati nell’esercizio della sua attività economica, ma occorre ora approfondire se questo diritto possa spettare anche in relazione ad operazioni concernenti beni non di proprietà del soggetto passivo interessato (3).

2. La detrazione IVA nella normativa nazionale

La detrazione dell’IVA, nel sistema Italia, è disciplinata, in primo luogo, dall’art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che ne stabilisce i principi generali. In particolare, dall’esame del comma 1 del citato articolo si rileva che, ai fini della detrazione dell’imposta, è necessario che in tutti gli acquisti di beni e servizi sia presente la c.d.

afferenza degli stessi alle operazioni che sono o saranno effettuate e, contemporaneamente, sussista anche la loro **inerenza con l’attività** d’impresa, arte o professione svolta dal soggetto passivo.

Inoltre, lo stesso comma 1 dell’art. 19 individua anche il termine entro cui è possibile far valere il diritto (4).

Oltre a quanto accennato, appare importante rilevare come il successivo art. 19-*bis*1 preveda una **indetraibilità di tipo oggettivo** per alcuni beni e servizi in quanto per le loro caratteristiche risulterebbe difficile stabilirne l’inerenza e l’effettiva utilizzazione nell’attività di impresa, arte o professione, sicché è il legislatore ad imporne la totale o parziale detraibilità.

Si tratta, segnatamente, degli aeromobili, dei beni di lusso, delle navi e delle imbarcazioni da diporto, di alcuni autoveicoli, dei motocicli di cilindrata superiori ai 350 centimetri cubici, delle prestazioni di trasporto di persone, degli alimenti e delle bevande, delle spese di rappresentanza se di costo unitario superiore a 50 euro e degli immobili abitativi.

Preme sottolineare che per questo tipo di beni e servizi la detraibilità non può più essere rivisitata. Ad esempio, un medico che abbia un prorata di detraibilità del cinquanta per cento, se compra un’autovettura che acquisisce nella propria sfera professionale, deve applicare tale prorata soltanto alla percentuale del quaranta per cento del prezzo di acquisto del veicolo, poiché il sessanta per cento è indetraibile oggettivamente in base a quanto previsto dall’art. 19-*bis*1, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Chiarito ciò, e tornando alla disamina dell’art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, si rileva come i commi successivi al comma 1 prevedano delle **limitazioni alla detraibilità** di beni e servizi sulla base del loro **futuro impiego** da parte del soggetto passivo acquirente.

traibili:

“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;

b) l’IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all’art. 18, lett. a), e all’art. 27;

c) l’IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all’art. 2, paragrafo 1, lett. b), punto i);

d) l’IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli artt. 21 e 22;

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

(3) La tematica è di particolare interesse e, proprio di recente, la Corte di cassazione, sezione tributaria, si è interrogata sulla legittimità della deduzione dei costi e della detrazione

dell’IVA per la ristrutturazione di immobili altrui, decidendo, con ordinanza interlocutoria n. 22089 del 27 febbraio 2017 (dep. il 22 settembre 2017), di rimettere la decisione alle Sezioni Unite (in *il fisco*, n. 41/2017, pag. 3977, con commento di S. Baruzzi).

(4) Di questa tematica si evita la trattazione in questa sede, giacché ha già formato oggetto di esame puntuale, cfr.: G. Giuliani - M. Spera, “Nuovi termini per la detrazione IVA”, in *il fisco*, n. 22/2017, pag. 2145, e “Riduzione dei termini di detrazione IVA: i chiarimenti dell’Agenzia delle entrate non risolvono tutti i dubbi”, in *il fisco*, n. 9/2018, pag. 836. In tali articoli, è stato commentato il D.L. n. 50/2017, nella parte in cui ha introdotto nuovi e più stringenti termini per annotare le fatture di acquisto di beni e servizi e le bollette di importazione e procedere alla correlata detrazione dell’imposta, nonché la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 1/E del 17 gennaio 2018.

Dunque, a fronte di una detraibilità immediata che può essere esercitata al momento dell'acquisto, il soggetto passivo deve ipotizzare il tipo di **utilizzo dei beni e dei servizi** e valutarne prospetticamente l'impiego.

Laddove la valutazione si dovesse mostrare errata durante il c.d. periodo di vigilanza fiscale, l'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 impone di operare delle modifiche che devono essere effettuate in sede di presentazione della dichiarazione annuale.

La **visione prospettica** è, dunque, la chiave di volta per decidere se e in che misura è possibile detrarre inizialmente l'imposta. I commi dell'art. 19 a cui riferirsi per fare ciò sono sostanzialmente tre: il comma 2 e il comma 3, che limitano la detraibilità per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o non soggette, ed il comma 4 che circoscrive la detrazione, in quota parte, per beni e servizi utilizzati parzialmente per operazioni non soggette o per fini privati o, comunque, estranei all'esercizio di impresa, arte o professione.

Infine, il comma 5 stabilisce un criterio di detraibilità proporzionale per chi svolge **attività sia imponibili che esenti**. Come si può rilevare dalla lettura dei citati commi, la **parcellizzazione della detraibilità** è ammessa soltanto dal comma 4, poiché i commi 2 e 3 determinano la totale detraibilità/indetraibilità del bene o del servizio a seconda del loro impiego in operazioni esenti o imponibili, mentre il comma 5 prevede la detrazione dell'imposta in base alla percentuale del c.d. pro-rata generale di detraibilità, che - è appena il caso di ricordare - si calcola rapportando al totale delle operazioni imponibili e assimilate la somma delle operazioni imponibili, di quelle assimilate e di quelle esenti. Sembrerebbe, dunque, che per le operazioni esenti realizzate con un determinato bene o servizio non ci possa essere un'indetraibilità parziale dell'imposta, salvo il caso in cui non si possa fare rientrare le operazioni nel più ampio alveo delle operazioni non soggette, in questo caso si potrebbero invocare le disposizioni del più volte citato comma 4.

A fini esplicativi valga il seguente **esempio**.

Si ipotizzi l'acquisto di un cellulare da parte di un libero professionista per lo svolgimento della propria attività. L'acquisto si presenta, perciò, sicuramente come afferente/inerente allo svolgimento dell'attività professionale; inoltre, l'art. 19-bis1 non prevede più (la norma è stata abrogata) limitazioni oggettive alla detraibilità.

Conseguentemente, quest'ultima dipende dal tipo di attività del professionista e dalle modalità di impiego del cellulare. Proseguendo nell'esempio, si ipotizzi ancora che il professionista sia un commercialista che utilizzerà il cellulare solo per l'attività professionale, in quanto ne possiede un altro che impiega a fini privati. La detrazione iniziale sarebbe piena per l'imposta assolta sull'acquisto del primo cellulare, salvo successive rettifiche dovute a modificazioni della situazione ipotizzata o, meglio, valutata prospetticamente.

Nel caso in cui il commercialista non avesse un cellulare ad uso privato, si dovrebbe ipotizzare anche per l'acquisto del dispositivo utilizzato per l'impiego professionale una detrazione dell'IVA, relativa all'acquisto e alla gestione del telefonino, parzialmente limitata sulla base di quanto previsto dall'art. 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, attraverso una determinazione della detraibilità effettuata "secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati".

Peraltro, laddove il professionista fosse un medico che svolge un'attività sia esente che imponibile, opererebbe il pro-rata di detraibilità. In questo caso, un eventuale utilizzo privato richiederebbe l'applicazione delle disposizioni del più volte citato comma 4, dell'art. 19, sicché il pro-rata di detraibilità andrebbe applicato soltanto alla quota parte relativa all'attività professionale.

Si ritiene, altresì, utile ricordare che l'**assenza di operazioni in un anno**, non permette al pro-rata di operare (atteso che il pro-rata è il quoziente di un rapporto tra operazioni attive realizzate nell'anno) e, pertanto, sarà necessario adottare criteri oggettivi coerenti con la natura dei beni acquistati (5).

Diversamente, l'**assenza di operazioni esenti nell'anno**, consente la detrazione totale dell'IVA, a nulla influendo la circostanza che l'effettuazione di operazioni esenti rientri nell'attività propria (6).

Per quel che attiene alle disposizioni dei commi 2 e 3 si rileva che le limitazioni alla detraibilità dell'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi non è legata all'attività del soggetto, ma alle operazioni che sono o saranno realizzate con quel bene o servizio. Tra l'altro, come già detto, il comma 2 non consente una frammentazione della detrazione, nel senso che l'imposta afferente un bene o un servizio è tutta detraibile o tutta indetraibile.

(5) In tal senso si esprime la circolare dell'Agenzia delle entrate 19 giugno 2002, n. 54/E, al punto 16.7.

(6) Cfr. citata circolare n. 54/E/2002, punto 16.9.

Perché ciò sia possibile, occorre fare riferimento al più volte richiamato comma 4, il quale non solo consente la parcellizzazione della detrazione in presenza di un parziale utilizzo per fini privati, o, comunque, estranei all'esercizio d'impresa, ma anche per operazioni non soggette o esenti.

Relativamente alle **operazioni non soggette**, il comma 2 e il comma 4 sembrerebbero in parte sovrapposti o, meglio, la prima parte del quarto comma idealmente prosegue e completa le disposizioni del comma 2.

Sicché, in caso di **svolgimento meramente occasionale** con singoli beni o servizi di operazioni esenti o non soggette, che non rientrano nell'attività propria di un soggetto passivo che svolge attività imponibile, l'imposta è totalmente detraibile in base al comma 2 ovvero, se con detti beni o servizi si realizzano anche operazioni imponibili, in base al comma 4, il soggetto passivo deve detrarre in quota parte l'imposta ad essi relativa.

Invero, il comma 2 può essere letto anche in senso opposto, considerando, cioè, che quando il soggetto passivo svolge attività esente e con i beni realizza operazioni occasionali imponibili o ad esse assimilate è consentita la detraibilità dell'imposta (7).

Come ultima annotazione relativa alla mancata indicazione nel comma 4 delle operazioni esenti, come diversamente avviene nel comma 2, si ritiene utile sottolineare come le operazioni esenti sono in un certo senso operazioni non soggette da intendersi come operazioni a cui non si applica l'imposta.

Del resto, il legislatore, nel comma 3, per evitare ogni equivoco di sorta, ha esplicitamente escluso ad esempio le operazioni non imponibili dalle operazioni non soggette.

Sulla base delle riflessioni fin qui espresse, si può concludere che il legislatore nazionale, pur non brillando in linearità e chiarezza, nella predisposizione dell'art. 19 ha tenuto conto della necessità espressa dalla Direttiva comunitaria 2006/112/CE di rendere indetraibile in quota parte l'imposta relativa all'acquisto di beni e ser-

vizi afferenti operazioni a valle esenti o non soggette.

Ma proprio sulla base delle riflessioni svolte, per rendere coerente il sistema non sembra così irrazionale ammettere che il diritto a detrazione possa riguardare anche **beni non di proprietà** che vengono utilizzati dal soggetto passivo per lo svolgimento di operazioni a valle soggette ad imposta.

3. La posizione degli Organismi Unionali

In primo luogo si ritiene opportuno sottolineare come il **Comitato IVA**, previsto dall'art. 398 della Direttiva 2005/112/CE, nel corso della 94^a riunione del 19 ottobre 2011, si sia, tra l'altro, occupato della detrazione collegata con le importazioni di beni, ritenendo, quasi all'unanimità, "che un soggetto passivo designato come responsabile del pagamento dell'IVA all'importazione ai sensi dell'articolo 201 (8) della Direttiva IVA non può detrarre l'imposta se sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni: (1) non ha il diritto di **disporre dei beni come proprietario**; (2) il costo delle merci non ha alcun **legame diretto e immediato** con la sua attività economica". Questa situazione si verificherebbe anche nel caso in cui il soggetto passivo detenesse un documento che soddisfa le condizioni per l'esercizio del diritto a deduzione di cui all'articolo 178, lett. e), di detta Direttiva (9). Da quanto detto sembra emergere che secondo il Comitato IVA il diritto a detrazione è indiscutibilmente legato alla presenza della possibilità di poter disporre del bene "come proprietario".

Dal canto suo la **Corte di Giustizia UE**, il 14 settembre 2017 ha affrontato una fattispecie particolare (causa C-132/16 (10), caso Iberdrola), in cui l'Amministrazione finanziaria bulgara contestava ad una impresa immobiliare di quello Stato (Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments) la modalità di effettuazione del diritto a detrazione, a fronte della realizzazione dei lavori che la stessa società aveva effettuato, tramite una società terza, per il ripristino di una stazione di pompaggio appartenente al Comune di Tsarevo (Bulgaria).

(7) Al riguardo, appaiono chiare sul punto le istruzioni alla compilazione della dichiarazione annuale IVA. Peraltro, anche se le istruzioni non lo precisano espressamente, è dato presumere, evidentemente, che è consentita anche la parziale detraibilità dell'IVA, laddove con i beni e servizi siano svolte sia operazioni imponibili che operazioni esenti.

(8) L'art. 201 della Direttiva 2006/112/CE prevede che "All'importazione l'IVA è dovuta dalla o dalle persone designate o riconosciute come debentrici dallo Stato membro d'importazione".

(9) La richiamata disposizione recita: "Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: (...) e) per la detrazione di cui all'articolo 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".

(10) In *il fisco*, n. 39/2017, pag. 3768, con commento di M. Peirolo.

La Iberdrola aveva compiuto i lavori gratuitamente in favore del Comune, perché in questo modo avrebbe potuto, comunque, collegare alla stazione di pompaggio il villaggio vacanze che stava realizzando, non essendo sufficiente per i trecento appartamenti destinati a soggiorno stagionale la canalizzazione precedentemente esistente.

L'Amministrazione finanziaria bulgara aveva ritenuto che la società Iberdrola non potesse portare in detrazione l'imposta assolta per i lavori (11). Il susseguente contenzioso saliva di grado fino ad arrivare alla Corte di Giustizia europea, a cui venivano sottoposte due questioni pregiudiziali. La prima riguardava l'art. 70 (12), paragrafo 1, punto 2, della legge bulgara relativa all'IVA (13) e di come questo si conciliasse con gli artt. 26, paragrafo 1, lett. b), 168, lett. a), e 176 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

La seconda questione pregiudiziale riguardava i medesimi articoli della Direttiva 2006/112/CE e poneva il quesito se dette norme fossero contrarie ad una prassi amministrativa che vietava il diritto alla **detrazione dell'IVA assolta a monte** per le prestazioni di servizio che siano state contabilizzate nelle spese generali dall'operatore economico, in quanto da un lato attinenti alla **costruzione o ristrutturazione di un immobile di proprietà di terzi** e, dall'altro, in considerazione del fatto che tale immobile fosse utilizzato tanto dall'operatore economico che dal terzo nell'ambito della propria attività.

Secondo la Corte di Giustizia UE l'art. 168, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE, consente il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte per servizi di costruzione o ristrutturazione di un immobile di proprietà di un terzo, ancorché quest'ultimo fruisca a titolo gratuito dell'immobile così come costruito o ristrutturato.

È necessario, tuttavia, che l'immobile sia utilizzato anche da chi ha commissionato la costruzione o la ristrutturazione e la detrazione dei servizi deve essere limitata nella misura in cui detti servizi siano necessari "per consentire al soggetto passivo medesimo di effettuare **a valle operazioni soggette ad imposta** e il loro costo sia incluso nel prezzo di tali operazioni".

L'enunciato principio, trasposto nel caso Iberdrola, porta ad affermare che non rileva che la stazione di pompaggio oggetto dell'intervento

sia utilizzata anche dal Comune, ma quello che determina la detraibilità dell'imposta dei servizi commissionati dalla società è il loro utilizzo in operazioni a valle soggette ad imposta (da parte di quest'ultimo soggetto), vale a dire che gli importi pagati a monte per la realizzazione delle opere risultino, poi, inclusi nel prezzo delle operazioni effettuate a valle.

L'affermazione dei giudici unionali induce a considerare che questa seconda condizione non trovi puntuale riferimento nell'art. 168, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, la quale recita 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 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".

Ciò porterebbe alla conclusione che i giudici siano andati oltre quello che è il dettato normativo dell'art. 168, a meno che non si voglia interpretare l'obbligo di includere il **costo dei servizi nel prezzo** di tali operazioni come l'enunciazione di un principio avente valenza di carattere generale, nella convinzione che in tutte le attività imprenditoriali o professionali i costi sostenuti confluiscono necessariamente nella determinazione del prezzo dei prodotti o dei servizi offerti alla propria clientela.

Del resto in questo senso si esprime la stessa sentenza in esame, quando afferma che "il diritto alla 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 (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)".

(11) A tal fine alla Società era stato notificato un avviso di accertamento e un avviso di rettifica, che avevano fatto nascere un complesso contenzioso.

(12) Segnatamente, le limitazioni contenute nel menzionato art. 70 prevedono l'indetraibilità per l'IVA assolta nel caso in

cui i beni e i servizi siano destinati a operazioni effettuate a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo.

(13) *Zakon za danak varhu dobavenata stoynos.*

Tuttavia, potrebbe apparire legittimo esprimere qualche dubbio sulla correttezza delle menzionate conclusioni, ma, in questo modo, sembrerebbe risultare tralasciata la peculiarità del caso proposto innanzi alla Corte UE in relazione alla fruizione della stazione di pompaggio anche da parte del proprietario, il Comune di Tsarevo, dopo la realizzazione dei lavori di ristrutturazione, per cui si dovrebbe ritenere che detto Comune benefici gratuitamente degli stessi servizi. In sostanza, i lavori realizzati dalla società Iberdrola hanno consentito il collegamento alla stazione di pompaggio dei 300 appartamenti costruiti dalla società per la propria attività, ma parallelamente hanno permesso al Comune di utilizzare gratuitamente la stazione di pompaggio rinnovata.

E proprio questa **fruizione gratuita del bene immobile** dovrebbe determinare una parziale indetraibilità dell'imposta, perché, se così non fosse, parte dei servizi realizzati arriverebbero al consumo detassati.

Ciò spiega il motivo per cui la Corte di Giustizia, pur riconoscendo un nesso diretto e immediato esistente tra il servizio di costruzione/ristrutturazione della stazione di pompaggio e l'operazione soggetta ad imposta effettuata a valle da Iberdrola, riconosce la detraibilità esclusivamente per l'IVA assolta a monte gravante *pro quota* sulle spese che consentono alla società di effettuare le proprie operazioni imponibili, purché il loro costo concorra alla determinazione del prezzo di tali operazioni, non essendo sufficiente che rientrino tra le spese generali.

In questi casi, pertanto, la strettissima correlazione (tra acquisti e cessioni) diventa l'elemento cardine per effettuare la detrazione dell'imposta che potrà, comunque, essere esercitata soltanto in modo parziale, circoscrivendo la detraibilità stessa alla sola parte dell'imposta relativa all'attività svolta dal soggetto passivo.

4. Un caso particolare: il prestito d'uso

Da quanto sin qui esposto, si dovrebbe pervenire alla conclusione che, in una situazione analoga a quella rappresentata nella sentenza della Corte di Giustizia sopra esaminata, l'imposta assolta sugli acquisti/importazioni di beni o servi-

zi, per la normativa italiana, sarebbe risultata sicuramente parzialmente indetraibile.

Ciò non di meno, vale la pena di soffermarsi su di una fattispecie particolare concernente il prestito d'uso dell'oro.

Secondo quanto rilevabile nella circolare n. 293 del 9 novembre 1995 il prestito d'uso dell'oro può considerarsi come un **contratto atipico** mediante il quale "un soggetto, di solito una banca, concede in uso ad un altro soggetto (azienda orafa) una certa quantità di metallo prezioso, comunemente oro, affinché questi lo utilizzi liberamente nell'ambito della sua attività, con l'obbligo di rendere, alla scadenza stabilita, la stessa quantità e qualità del bene ricevuto, nonché di pagare un corrispettivo per l'utilizzo". Dalla definizione fornita sembra potersi evincere che il ricevente non diventa mai proprietario del bene, tanto è che al termine dell'operazione paga un prezzo per aver utilizzato il bene.

Sulla tematica del contratto di prestito d'uso di metalli preziosi è intervenuta anche la risoluzione n. 96/E dell'11 maggio 2007 che si è occupata delle importazioni di platino e della possibilità da parte dell'importatore di poter **detrarre l'IVA assolta in dogana**, pur non essendo proprietario del bene importato (in prestito d'uso). Con detta risoluzione veniva rilevato che "le disposizioni in materia doganale consentono a soggetti diversi dal proprietario effettivo delle merci, di operare in dogana in nome proprio e per conto del proprietario", assolvendo, tra l'altro a tutti gli obblighi doganali, ivi compreso il pagamento dell'IVA.

Passando, poi, all'esame del **diritto a detrazione** la risoluzione n. 96/E/2007 affermava, in sostanza, che la titolarità del diritto di proprietà su beni importati non costituiva elemento necessario "per ottenere la detrazione dell'IVA pagata", sottolineando la necessità che i beni e/o i servizi acquisiti presentassero "un **nesso immediato e diretto con l'oggetto dell'attività d'impresa**", cioè che avessero il requisito dell'inerenza (14).

La predetta affermazione trova ora, proprio con la sentenza Iberdrola, causa C-132/16, conferma e legittimità in relazione alla detrazione consentita.

(14) Invero la risoluzione prendeva spunto dalla sentenza n. 7016 del 22 febbraio 2001 (dep. il 23 maggio 2001) della Corte di cassazione, che, con riferimento al diritto alla detrazione d'imposta assolta in dogana, aveva sostenuto che "... tutti i soggetti cui compete la qualità di debitori dell'IVA in relazione ad operazioni d'importazione hanno, in astratto, il diritto di detra-

zione 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".