I profili IVA dei conti lavoro – seconda parte

di Gianfranco Costa

Pubblicato il 16 Settembre 2020

La lavorazione dei beni negli altri paesi della Comunità Europea o extracomunitari che risvolti fiscali ha? In questo articolo ci concentriamo sulle problematiche IVA per il committente italiano delle predette lavorazioni.

Profili IVA dei conti lavoro: premessa

La scorsa settimana abbiamo appreso che, per il trasferimento all'interno della comunità europea di beni oggetto di perizia o di lavorazione, opera un regime sospensivo dell'IVA.

Regime di sospensione applicabile, però, solo se al termine della prestazione il bene viene ritrasferito nello Stato UE di origine.

Per questi motivi le prestazioni di servizi di tal genere non possono essere assimilate ad una cessione intracomunitaria, che come noto richiederebbe la previa apertura di una posizione IVA nel Paese UE di destinazione, al fine di poter rilevare il corrispondente acquisto intracomunitario.

Nel proseguo ci occuperemo, invece, del trattamento da riservare ai beni in conto lavoro traferiti in Paesi situati al di fuori della Comunità europea.

L'esportazione dei beni dopo la lavorazione effettuata in altro Paese UE

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Degne di nota sono anzitutto le osservazioni rese dal Comitato IVA nel WP n. 894 del 8.2.2016 in merito al trattamento IVA da riservare ai beni che al termine della lavorazione, effettuata in uno Stato UE diverso da quello del cedente, vengono esportati per conto del cliente non residente.

Il caso ipotizzato dal Comitato nel WP n. 894 del 8.2.2016

Il soggetto A, stabilito nello Stato UE 1, cede i beni al cliente C, stabilito in uno Stato extra UE, alle seguenti condizioni:

- *i beni prima di essere esportati sono spediti ad un terzista B per essere lavorati. Il terzista B è stabilito nello Stato UE 2;*
- *la lavorazione dei beni effettuata dal terzista B è stata eseguita su incarico del cliente C;*
- *al termine della lavorazione i beni sono esportati al di fuori della UE.*

Date queste premesse osserviamo che la lavorazione resa dal terzista B non pone particolari problemi, dato che il destinatario, ovvero il cliente C, è stabilito al di fuori della UE.

L'operazione è, infatti, una esportazione che, a norma dell'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE e del corrispondente nazionale art. 7-ter, comma 1, lett. a) del DPR n. 633/1972, non è soggetta ad IVA.

La questione su cui vale la pena porre l'attenzione è, però, un'altra.

Il Comitato si è chiesto se la cessione effettuata dal soggetto A, stabilito nello Stato UE 1 sia esente IVA ai sensi dell'art. 146, § 1, lett. a) e b) della Direttiva n. 2006/112/CE[1].

Norma che fa espresso riferimento alle cessioni di beni spediti/trasportati:

- dal venditore o per suo conto al di fuori della UE;
- dall'acquirente non stabilito nel territorio del venditore, o per conto dello stesso, al di fuori della UE.

Ebbene, il fatto che i beni siano esportati al di fuori della UE da un altro Paese membro non preclude in alcun modo l'esenzione IVA.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In una siffatta situazione potrebbe essere problematico, semmai, provare che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio della UE.

Ciò che deve essere verificato, invece, è se l'esenzione può avere ad oggetto dei beni che non sono quelli ceduti inizialmente, ma quelli risultanti dalla lavorazione svolta nello Stato UE 2.

Dai vari pareri emersi nel VAT forum si è giunti alla conclusine che per risolvere la questione occorre prendere a riferimento la sentenza Fonderie 2A, causa C-446/13 del 2.9.2014 in cui è stato precisato che:

> *"Nel 2001, la ricorrente nel procedimento principale ha prodotto in Italia pezzi metallici, da essa venduti all'Atral, una società con sede sociale in Francia.*
>
> *Prima della loro cessione all'Atral, la ricorrente nel procedimento principale ha spedito tali pezzi, per proprio conto, ad un'altra società francese, la Saunier-Plumaz, affinché quest'ultima realizzasse su di essi lavori di rifinitura, ossia lavori di verniciatura, rispedendoli poi direttamente all'acquirente finale.*
>
> *Il prezzo di vendita dei suddetti pezzi, fatturato all'Atral dalla Fonderie 2A, comprendeva tali lavori di rifinitura.*
>
> *Questi stessi lavori di rifinitura sono stati fatturati alla Fonderie 2A dal prestatore, ossia la Saunier-Plumaz, per un importo che includeva parimenti l'Iva su tali lavori.*
>
> *In base alle disposizioni nazionali che danno attuazione all'ottava direttiva, la Fonderie 2A ha chiesto all'amministrazione tributaria francese il rimborso dell'Iva posta a suo carico.*
>
> *Tale domanda è stata respinta con la motivazione che, conformemente alle disposizioni nazionali che danno attuazione alla sesta direttiva, il luogo della cessazione dei beni si trovava in Francia".*

In merito alla soluzione adottata lo stesso Comitato ha rilevato che l'ipotesi del WP n. 894 non è del tutto identica a quella riportata nella sentenza Fonderie 2A.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel caso del WP n. 894 la lavorazione è, infatti, effettuata su incarico del cliente C, stabilito in un Paese extra UE e non del venditore.

Motivo per cui l'esenzione andrebbe riconosciuta nello Stato UE 1, senza necessità per il cedente di identificarsi ai fini IVA nello Stato UE 2, per poter adempiere agli obblighi IVA connessi all'operazione eseguita.

Inoltre, a parere del Comitato potrebbero verificarsi situazioni in cui non è possibile adottare la soluzione prospettata.

In buona sostanza, una cosa sono le lavorazioni che non modificano le caratteristiche fisiche del bene, si pensi ad esempio alla verniciatura del bene originario, altra cosa sono, invece, le lavorazioni che comportano modifiche fisiche del bene, si pensi in tal senso ad un assemblaggio o al montaggio di più beni che portano alla realizzazione di un nuovo prodotto e che rendono difficile se non addirittura impossibile distinguere i beni inviati in conto lavorazione da quelli successivamente esportati.

Nel primo caso è plausibile provare che la cessione antecedente alla verniciatura è ricollegata alla successiva esportazione dei beni verniciati, ma nel secondo caso la difficoltà/impossibilità di distinguere il bene originario da quello lavorato potrebbe generare, invece, fenomeni di abuso come, ad esempio, una sottofatturazione o una sovrafatturazione di detti beni.

Nello specifico il Comitato IVA ha rilevato che:

> *"the application of rules concerning the system of intra-Community transactions in goods and supply of services and also the exemption on exports should be done with the utmost rigor and aligned with control measures, especially after the serious fraud schemes detected in intra-Community trade, in imports and exports and in operations combining both.*
>
> *This is particularly important in the context of trade in raw materials, known as been fertile to fraud situations, whether purely domestic, intra-Community, or international.*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *This eventual exemption would not be applicable on complex production processes as the risk for abuse increases the greater the number of raw materials and/or Member States involved.*
>
> *Note that the production process in Member State 2 can generate "wastes" with commercial value.*
>
> *There can be an "under-report" of production or an "over-report" of production losses, so part of the real production is not exported and ends up supplying the black market".*

Profili IVA dei conti lavoro: il trasferimento di beni in Paesi extra UE per la lavorazione

In merito ai beni trasferiti per la lavorazione in uno Stato extra UE, che restano di proprietà di una impresa italiana, si pone il problema della doppia imposizione della prestazione di lavorazione.

Doppia imposizione che riguarda:

- la reimportazione dei beni lavorati in Italia;
- l'autofatturazione del terzista non residente. A norma dell'art. 7-ter del DPR n. 633/1972 la prestazione del terzista è, infatti, territorialmente rilevante in Italia.

Premesso ciò, si osserva per prima cosa che con il documento di prassi n.156/E/1999 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che:

- ai fini della lavorazione le esportazioni temporanee e definitive, senza passaggio della proprietà, costituiscono un'esportazione ai fini doganali, ma non anche una esportazione agli effetti IVA. Per tali ragioni, il contribuente non può emettere fattura in regime di non imponibilità, ex art. 8 del DPR n. 633/1972, perché dette operazioni:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- non creano plafond per l'acquisto e l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta;

- non concorrono a determinare lo status di esportatore abituale in capo all'impresa;

- le esportazioni definitive con passaggio della proprietà, compreso il caso del corrispettivo pagato tramite la compensazione finanziaria delle posizioni creditorie e debitorie intercorrenti tra le parti, configura una cessione all'esportazione non imponibile IVA, di cui all'art. 8 del DPR n. 633/1972. Pertanto, le operazioni in questione sono rilevanti:

  - per la formazione del plafond;
  - per l'acquisizione della qualifica di esportatore abituale.

Oltre al caso della cessione all'esportazione, non imponibile IVA a norma dell'art. 8 del DPR n. 633/1972 e riferita all'ipotesi dell'esportazione definitiva con passaggio della proprietà, il trasferimento all'estero dei beni può avvenire, però, anche ricorrendo:

- all'esportazione temporanea;
- all'esportazione definitiva senza passaggio della proprietà.

In entrambi i casi, la reimportazione dei beni lavorati configura per il soggetto italiano un'importazione soggetta ad IVA, ex art. 67, comma 2 del DPR n. 633/1972.

Norma in base alla quale:

> *"Sono altresì soggette all'imposta le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima".*

Tuttavia, ai fini del calcolo della base imponibile IVA dell'importazione, in ipotesi di esportazione definitiva, si applicano i criteri fissati dall'art. 69, comma 1 del DPR n. 633/1972, che per le operazioni di immissione in libera pratica prevede che l'IVA è dovuta sul "*valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, a eccezione dell'Iva, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Diversamente, nel caso di esportazione temporanea si applicano le regole stabilite dall'art. 69, comma 2 del DPR n. 633/1972.

In base a questa norma, l'IVA è dovuta sul maggior valore acquisito dai beni durante la lavorazione nello Stato extra UE e solo se vengono soddisfatte le seguenti condizioni:

- la reimportazione è "*effettuata dallo stesso operatore che ha esportato i beni o da un terzo per suo conto*";

- "*lo scarico della temporanea esportazione avviene per identità*".
  Pertanto, laddove i beni fossero ceduti ad un altro operatore italiano prima della reimportazione, la base imponibile dovrà essere calcolata su "*valore pieno*" dei beni, ovvero sul corrispettivo indicato nella fattura di vendita in possesso del soggetto che effettua la reimportazione.

Profili IVA dei conti lavoro: alcune considerazioni

Se le premesse sono quelle appena viste ricaviamo che in presenza di una esportazione temporanea di beni, non sempre la successiva reimportazione sarà assoggettata ad IVA sul maggior valore acquisito dalla merce a seguito della lavorazione.

Ciò si pone, però, in contrasto con l'art. 88 della Direttiva IVA che richiede di trattare i beni lavorati in un Paese extra UE alla stessa stregua di una lavorazione effettuata all'interno della Comunità Europea.

Il citato art. 88 prevede, infatti, che:

> *"per i beni che sono stati esportati temporaneamente all'esterno della Comunità e che sono reimportati dopo aver formato oggetto, all'esterno della Comunità, di riparazione, trasformazione, adattamento, esecuzione ed altre prestazioni di lavorazione od opera, gli Stati membri prendono provvedimenti per garantire che il trattamento fiscale riservato ai beni ottenuti, per quanto concerne l'Iva, sia lo stesso che sarebbe stato riservato ai beni in questione se dette operazioni fossero state eseguite nel loro territorio".*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sempre in ambito comunitario, si fa presente che a norma dell'art. 144 della Direttiva n. 2006/112/CE viene, inoltre, disposto che "*gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni il cui valore è compreso nella base imponibile …*".

A ben vedere la diposizione in parola richiama l'art. 86, § 1, lett. b) della stessa Direttiva IVA che fa riferimento alle "*spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione, nonché quelle risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nella Comunità, qualora quest'ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta*".

Si osserva, infine, che non richiamando espressamente le lavorazioni, la disposizione non sembrerebbe giustificare in sede di autofatturazione la detassazione della prestazione eseguita del terzista estero, qualora i beni lavorati siano stati assoggettati ad IVA all'importazione sul loro "*pieno valore*".

Gli effetti generati dalla doppia tassazione possono, però, essere evitati sia in ipotesi di esportazione definitiva, che temporanea.

Come chiarito, infatti, dall'Amministrazione Finanziaria nella circolare n. 37/E/2011, § 5.1:

> *"A seguito delle modifiche apportate in materia di reverse charge dal decreto n. 18 del 2010, a partire dal 1° gennaio 2010 si verifica la situazione in cui l'IVA, da esigere in dogana al momento della reimportazione, deve essere anche applicata dal soggetto committente del servizio stabilito in Italia, che ai sensi dell'attuale art. 17 del DPR n. 633 è il debitore dell'imposta dovuta.*
>
> *A tale riguardo, la scrivente ritiene opportuno che l'IVA sulla lavorazione venga corrisposta dal committente al momento di effettuazione della prestazione di lavorazione tramite emissione di autofattura ovvero integrazione della fattura del fornitore estero (cfr. circ. n. 12 del 2010, par. 3.2).]*
>
> *Al fine di evitare effetti distorsivi, la scrivente ritiene che il committente:*
>
> - *che, anteriormente alla reimportazione, avrà già applicato l'IVA sulla lavorazione al momento di effettuazione della prestazione di lavorazione*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *tramite emissione di autofattura ovvero integrazione della fattura del fornitore estero – al momento della reimportazione, potrà documentalmente dimostrare l'avvenuto adempimento e, in tal caso, dall'IVA calcolata in dogana dovrà essere sottratta l'imposta già assolta per effetto del predetto meccanismo di autofatturazione della prestazione di lavorazione. In tal modo, viene scongiurata anche la possibilità che, in caso di mancato rientro del bene nel Paese, l'imposta sul servizio in questione non venga assolta.*
>
> *Diversamente, nel caso in cui l'avvenuto assolvimento dell'IVA non possa essere dimostrato, si è del parere che possa continuare ad essere applicata la procedura finora seguita che prevede la liquidazione e l'assolvimento dell'IVA in dogana, all'atto della reimportazione.*
>
> *Per le prestazioni di lavorazione territorialmente rilevanti in Italia, quindi, dovrà in ogni caso essere emessa l'autofattura da parte del committente nazionale, che in luogo dell'applicazione dell'IVA indicherà la dizione "IVA assolta in dogana con documento doganale n XY"".*

In pratica, la dogana non applicherà l'imposta solo se l'impresa italiana è in grado di dimostrare di avere già assoggettato ad IVA la lavorazione.

La procedura da seguire per la reimportazione dei beni lavorati in uno Stato extra UE

Nel caso di beni trasferiti al di fuori della Comunità Europea in regime di esportazione temporanea, cosiddetto "*perfezionamento passivo*", per la reimportazione degli stessi in Italia occorre seguire le indicazioni rese nella nota dell'Agenzia delle Dogane prot. 54819/2011 del 7.9.2011 che riassumiamo nella sottostante tabella.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ipotesi	Comportamento
Emissione di autofattura con addebito dell'IVA prima della reimportazione dei beni	Al momento di dichiarare in dogana i prodotti risultanti dalla lavorazione l'operatore nazionale deve esibire: • la fattura pro-forma utilizzata per vincolare i beni precedentemente esportati in regime di perfezionamento passivo; • la fattura del terzista estero; • l'autofattura. La liquidazione dell'IVA in Dogana deve avvenire nei modi ordinari ai sensi dell'art. 69 del DPR n. 633/72 ed il relativo ammontare deve essere indicato nella casella 47 del DAU, utilizzando il codice tributo 405 (imposta sul valore aggiunto relativa alle importazioni). Dall'ammontare a debito così determinato deve essere stornato l'ammontare dell'IVA relativa alla prestazione di lavorazione già assolta dal committente con il meccanismo del reverse charge, utilizzando a tal fine il codice tributo 407 da indicare nella casella 47 del DAU. Inoltre, nella casella 44 del DAU devono essere indicati gli estremi del documento presentato in dogana (autofattura ovvero fattura estera appositamente integrata dal committente nazionale) che attesta l'avvenuto assolvimento dell'IVA sulla prestazione di lavorazione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Emissione di autofattura con addebito dell'IVA dopo la reimportazione dei beni	L'IVA sulle importazioni deve essere liquidata e pagata in dogana, ad eccezione del caso in cui l'importatore presenti la dichiarazione d'intento perché esportatore abituale.
	
	In questi casi è possibile evitare la duplicazione d'imposta in sede di reverse charge:
	
	• emettendo autofattura senza applicazione dell'IVA;
	• riportando la dicitura "*IVA assolta in dogana con documento doganale n. XY*".
	La procedura in questione secondo quanto osservato dall'Agenzia delle Entrate:
	
	• evita che la lavorazione resti detassata in caso di mancata reimportazione in Italia dei beni lavorati;
	• è idonea a risolvere il problema di una eventuale doppia imposizione anche rispetto ad altre operazioni di natura doganale. È il caso ad esempio dei:
	  ○ beni acquistati in un Paese extra-UE, sottoposti a lavorazione nello stesso Paese extra-UE e successivamente riportati nella UE;
	  ○ dell'esportazione definitiva di beni ai fini della lavorazione in territorio extracomunitario, senza trasferimento della proprietà, sulla scorta di una lista valorizzata ovvero di un documento di trasporto o di consegna, con successiva importazione nella UE.

NOTA

[1] **La corrispondente norma nazionale è l'art. 8, comma 1, lett. a) e b) del DPR n. 633/1972.**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A cura di Gianfanco Costa e Alessandro Marcolla

Mercoledì 16 settembre 2020

L'intervento è tratto dalla circolare settimanale di Commercialista Telematico n. 34/2020. La prima parte è contenuta nella Circolare n. 33/2020...

Abbonamento annuale Circolari Settimanali

per i clienti dello studio

Abbonandoti per un anno alle Circolari Settimanali, ogni settimana ricevi comodamente **nella tua casella di posta elettronica** una circolare con **tutte le novità dei 7 giorni** precedenti e gli **approfondimenti** di assoluta urgenza.

Le circolari settimanali sono in formato Word per essere **facilmente modificabili** con il tuo logo ed i tuoi dati e **girate ai clienti del tuo studio**.

SCOPRI DI PIU' >>>

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D