
Il regime doganale del perfezionamento passivo

di [Francesco D'Alfonso](#)

Pubblicato il 11 Aprile 2015

Il perfezionamento passivo costituisce un regime doganale economico attraverso il quale merci comunitarie vengono esportate temporaneamente fuori del territorio doganale dell'Unione Europea al fine di essere oggetto di lavorazione o comunque di perfezionamento, per poi essere successivamente reintrodotti in Italia in esenzione totale o parziale dai dazi doganali.

Il regime doganale del perfezionamento passivo: invio dei beni all'estero, servizi di lavorazione, reintroduzione dei beni in Italia, sistema degli scambi standard, importazione anticipata, disciplina IVA nazionale.

Il perfezionamento passivo

Il perfezionamento passivo costituisce un regime doganale economico attraverso il quale merci comunitarie vengono esportate temporaneamente fuori del territorio doganale dell'Unione Europea al fine di essere oggetto di lavorazione o comunque di perfezionamento, per, poi, essere successivamente reintrodotti in Italia in esenzione totale o parziale dai dazi doganali.

Di particolare interesse è la reintroduzione dei beni in Italia, in relazione al quale il soggetto vincolato al regime doganale dovrà adempiere a precisi obblighi, descritti in diversi interventi dell'Amministrazione finanziaria.

Il regime del perfezionamento passivo (artt. da 145 a 160 del reg. CEE 2913/1992 - CDC, da 585 a 592 del reg. CEE 2454/1993 - DAC) viene utilizzato laddove si vogliano inviare beni in un Paese extra UE per lavorazioni allo scopo di avvantaggiarsi di un costo della manodopera inferiore a quello praticato in Europa oppure di usufruire di tecnologie più avanzate rispetto a quelle impiegate in tale ultimo contesto territoriale. I diritti doganali (dazi ed IVA) sono dovuti esclusivamente sul valore aggiunto generato dalla lavorazione a cui sono stati sottoposti i beni oggetto di recupero (cd. "prodotti compensatori").

Invio dei beni all'estero

Con l'invio dei beni all'estero si realizza una esportazione ai fini doganali, con la conseguente eventuale applicazione di dazi all'esportazione, delle misure di politica commerciale e delle altre formalità previste per l'uscita di una merce comunitaria dal territorio doganale della UE.

Con tale invio non si realizza, tuttavia, il passaggio di proprietà relativo ai beni, per cui non può configurarsi una cessione all'esportazione ai sensi dell'articolo 8 del DPR n. 633/1972 (verrà, quindi, emessa una semplice fattura pro-forma).

Non possono essere vincolate al regime di perfezionamento passivo le merci comunitarie aventi le seguenti caratteristiche (articolo 146 del CDC):

1. beni la cui esportazione determina un rimborso o uno sgravio dei dazi all'importazione;
2. beni che, prima della loro esportazione, erano state immesse in libera pratica in esenzione totale dai dazi all'importazione in ragione della loro utilizzazione per fini particolari (l'esclusione opera fino a quando sussistano le condizioni per l'applicazione di tale beneficio);
3. beni la cui esportazione determina la concessione di restituzioni all'esportazione o per le quali è attribuito un diverso beneficio finanziario in ragione della loro esportazione.

Ad ogni modo, per quanto concerne i profili doganali, il soggetto interessato, ossia la persona che fa effettuare le operazioni di perfezionamento, dovrà innanzitutto richiedere una apposita autorizzazione al regime doganale del perfezionamento passivo.

L'autorizzazione viene rilasciata, tuttavia, soltanto laddove sia possibile accertare che i prodotti ottenuti, ossia i prodotti compensatori, coincidano con quelli risultanti dalla lavorazione delle merci in temporanea esportazione (a tal fine, la merce viene identificata per mezzo di foto, campioni, ecc.).

A tale scopo, è, inoltre, necessario che i soggetti richiedenti siano stabiliti nella UE e che la concessione del beneficio del regime di perfezionamento passivo non sia tale da arrecare grave pregiudizio agli interessi essenziali dei trasformatori comunitari (cd. "condizioni economiche"), condizione, quest'ultima, che in linea generale si presume, salva l'esistenza di indicazioni contrarie.

Sussistendo i requisiti, viene, quindi, rilasciata autorizzazione, nella quale l'autorità doganale fissa il termine entro il quale i prodotti compensatori devono rientrare nel territorio doganale della UE (termine, tuttavia, prorogabile previa apposita richiesta).

Deve, inoltre, essere rispettato dall'interessato il tasso di rendimento dichiarato nella domanda di autorizzazione, ossia la quantità o la percentuale di prodotti compensatori ottenuta al momento del perfezionamento da una determinata quantità di merci in temporanea esportazione.

Infine, al momento dell'uscita dei beni dal territorio doganale della UE, il soggetto nazionale deve presentare la dichiarazione doganale di esportazione (sigla EX 2).

Va rilevato, altresì, che nell'ambito della normativa doganale nazionale (cfr. DPR 43/1973), il perfezionamento passivo rientra, invece, nel cd. "regime dell'esportazione temporanea".

Inoltre, in alternativa al regime del perfezionamento passivo, gli operatori nazionali hanno la possibilità di inviare fuori della UE, senza necessità di alcuna autorizzazione, merci per lavorazione alla stregua di una esportazione definitiva, per, poi, reintrodurre le stesse sotto forma di prodotti compensatori (nota del Dipartimento delle dogane 6.5.1997, n. 1248).

In ultimo, i beni possono essere inviati temporaneamente all'estero mediante carnet Ata, non utilizzabile, tuttavia, in tutti i Paesi.

I servizi di lavorazione

Si tratta dei servizi di costruzione, riparazione, modificazione, trasformazione, manutenzione, ecc. relativi a beni mobili, tutti caratterizzantesi per la circostanza di realizzare su questi ultimi un intervento meramente fisico.

Più esattamente, i servizi interessati, sono (cfr. art. 145 del CDC):

1. la lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci;
2. la trasformazione di beni;

3. la riparazione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto.

Con riferimento, in particolare, alle operazioni di riparazione, le merci d'esportazione temporanea devono poter essere effettivamente riparate attraverso il loro invio all'estero, mentre il regime in esame non può essere, inoltre, utilizzato per migliorare le prestazioni tecniche delle merci.

Per quanto concerne la nozione di beni mobili, si considera tale un bene che, nel momento in cui il servizio viene eseguito, non è fissato stabilmente e può essere separato dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterarne la funzionalità o senza che siano necessari antieconomici interventi di adattamento.

In attesa di criteri generali volti a distinguere i beni mobili da quelli immobili da parte dell'Unione Europea, per i beni situati in Italia si fa riferimento anche all'eventuale accatastamento del bene (CM n. 37/E/2011).

Ciò nondimeno, con l'articolo 13 ter del reg. UE n. 282/2011, come modificato dal regolamento UE n. 1042/2013, in vigore dal 1° gennaio 2017, sono stati fissati normativamente i requisiti affinché i beni possano essere considerati "beni immobili", determinando, quindi, per esclusione la nozione di "beni mobili".

Più esattamente, in base a tale regolamento comunitario si considerano beni immobili i seguenti beni:

1. una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
2. qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
3. qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
4. qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.

Anche se il menzionato articolo del regolamento comunitario n. 282 del 2011 entrerà in vigore soltanto nel 2017, le indicazioni da esso fornite costituiscono già da ora un valido ausilio nell'interpretazione della normativa attualmente in vigore.

Reintroduzione dei beni in Italia

Una volta effettuate le lavorazioni, al momento della reintroduzione dei beni nel territorio della UE, con la quale si realizza l'appuramento del regime del perfezionamento passivo, dovrà presentarsi un nuovo DAU, sul quale dovrà essere riportato il codice IM/6.

Per quanto concerne la determinazione dei dazi, occorre sottrarre dall'importo dei dazi all'importazione concernenti i "prodotti compensatori" immessi in libera pratica l'ammontare dei dazi all'importazione che sarebbero dovuti, alla stessa data dell'importazione dei prodotti compensatori, in relazione ai beni temporaneamente esportati (non comprendendo le spese di carico, trasporto e di assicurazione) nel caso in cui tali beni fossero importati nel territorio doganale della UE dal Paese dove sono stati oggetto dell'operazione o dell'ultima operazione di perfezionamento.

Relativamente, in particolare, a tale ultimo valore (importo da sottrarre), lo stesso viene determinato:

1. in funzione della quantità e della specie delle merci considerate il giorno dell'accettazione della dichiarazione del loro vincolo al regime di perfezionamento passivo;
2. sulla base degli altri elementi di tassazione loro applicabili, tuttavia, alla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica dei prodotti compensatori.

In tale importo vanno, inoltre, inclusi i prodotti compensatori secondari, ossia rifiuti, scarti, cascami e residui, mentre non vanno, invece, ricomprese le spese di carico, di trasporto e di assicurazione né i dazi antidumping e di compensazione.

In alternativa, è possibile, su richiesta, ottenere l'esenzione parziale dai dazi all'importazione determinando il valore in dogana sulla base delle spese di perfezionamento (CM n. 55/D/2002).

In queste ultime devono ricomprendersi, in particolare, le spese di carico, di trasporto e di assicurazione dei prodotti compensatori dal luogo in cui è stata effettuata l'operazione o l'ultima operazione di

perfezionamento fino al luogo d'introduzione nel territorio doganale della UE.

Nelle spese di carico, di trasporto e di assicurazione sono comprese, in particolare, le seguenti voci:

1. commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto;
2. costo dei contenitori che non formano un tutt'uno con le merci di temporanea esportazione;
3. costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali;
4. spese di movimentazione connesse col trasporto delle merci.

Va rilevato, inoltre, che i soggetti che effettuano frequenti operazioni di perfezionamento in virtù di un'autorizzazione che non preveda la riparazione possono richiedere all'autorità doganale di fissare un'aliquota d'imposizione media valida per tutte le suddette operazioni (cd. "globalizzazione dell'appuramento")

Tale aliquota, calcolata ogni volta per un periodo non superiore ai dodici mesi, viene applicata a titolo provvisorio ai prodotti compensatori immessi in libera pratica durante tale periodo, per poi, al termine di quest'ultimo, eseguire il calcolo finale.

Laddove, infine, il perfezionamento consista in una operazione di riparazione/messa a punto a titolo gratuito in base ad un'obbligazione contrattuale o legale di garanzia oppure a seguito dell'esistenza di un difetto di fabbricazione (salvo che al momento della prima immissione in libera pratica dei beni si sia stato tenuto conto del loro stato difettoso), l'immissione in libera pratica avviene in franchigia dei dazi (art. 152 del CDC).

Nel caso in cui tale operazione si realizzi, invece, a titolo oneroso, i dazi verranno determinati facendo riferimento esclusivamente al valore dei costi addebitati, salvo che le spese di riparazione costituiscano l'unica prestazione del titolare dell'autorizzazione e non siano influenzate da vincoli tra lo stesso e l'operatore.

Sistema degli scambi standard

Nell'ambito del regime del perfezionamento passivo, è possibile la reimportazione per equivalenza di prodotti in sostituzione di quelli inviati in riparazione (cd. "sistema degli scambi standard"), i quali, quindi, si sostituiscono ai prodotti compensatori.

I prodotti importati in sostituzione di quelli inviati in riparazione (cd. "prodotti di sostituzione") devono, tuttavia, presentare le seguenti caratteristiche rispetto alla merce inviata in riparazione:

1. essere classificati nella stessa nomenclatura tariffaria;
2. avere le stesse qualità commerciali;
3. avere le stesse caratteristiche tecniche.

Importazione anticipata

In alternativa alla ultima procedura descritta, i prodotti di sostituzione possono essere importati anche prima di effettuare la temporanea esportazione (cd "importazione anticipata"), previa costituzione di una garanzia a copertura dell'importo dei dazi all'importazione (in sede d'immissione in libera pratica va presentata, tra le altre cose, una copia dell'autorizzazione al regime doganale).

Diversamente da quanto previsto per la procedura ordinaria, l'importo dei dazi all'importazione viene determinato sottraendo dall'importo dei dazi all'importazione concernenti i prodotti compensatori immessi in libera pratica l'ammontare dei dazi all'importazione che sarebbero dovuti in relazione ai beni temporaneamente esportati nel caso in cui tali beni fossero importati nel territorio doganale della UE, facendo riferimento, tuttavia, in questo caso agli elementi di tassazione applicabili alle merci d'esportazione temporanea alla data dell'accettazione della dichiarazione del loro vincolo al regime.

Va evidenziato, altresì, che la materiale esportazione delle merci di esportazione temporanea deve essere in linea generale effettuata entro due mesi dalla data di accettazione (in particolari circostanze, il termine è, tuttavia, prorogabile), da parte dell'autorità doganale, della dichiarazione di immissione in libera pratica dei prodotti di sostituzione.

Inoltre, laddove le merci di esportazione temporanea siano state utilizzate prima dell'esportazione, anche i prodotti di sostituzione devono presentare le stesse caratteristiche e non essere, quindi, prodotti

nuovi.

In quest'ultima ipotesi, tuttavia, l'autorità doganale può consentire che i prodotti di sostituzione non siano beni già utilizzati allorchè gli stessi siano stati forniti gratuitamente in ragione di un'obbligazione contrattuale o legale di garanzia o dell'esistenza di un difetto di fabbricazione.

Disciplina IVA

Nel sistema IVA nazionale, l'individuazione del luogo di imposizione delle prestazioni di servizi di lavorazione è strettamente legata alla natura del soggetto committente, il quale può essere o meno soggetto passivo ai fini IVA.

In particolare, in caso di servizi resi nei confronti di committenti soggetti passivi, la prestazione fornita è rilevante territorialmente in Italia laddove sia ivi fissata la sede dell'attività economica del committente.

Laddove, invece, il committente non sia soggetto passivo, sono rilevanti nel territorio dello Stato i servizi di lavorazione materialmente eseguiti nello stesso (cfr. art. 7-sexies, co. 1, lett. d), del DPR 633/1972).

Tali regole impositive creano, tuttavia, una duplicità d'imposizione nel caso in cui si voglia utilizzare il regime doganale del perfezionamento passivo, con tassazione sia all'atto dell'autofatturazione della prestazione che alla reimportazione dei beni lavorati.

Più esattamente, nel caso in cui un soggetto nazionale invii fuori della UE beni della propria impresa ai fini di lavorazione, l'imposta sarebbe dovuta:

1. al momento della fatturazione in "reverse charge" del servizio di lavorazione da parte del committente nazionale;
2. in dogana, in relazione al valore aggiunto prodotto dalla lavorazione.

L'Agenzia delle entrate, con la CM n. 37/2011/E, ha, tuttavia, risolto tale problematica, elaborando una precisa soluzione pratica.

In sostanza, occorrerà innanzitutto che il soggetto nazionale assolvere l'IVA relativa ai servizi di lavorazione mediante autofattura.

Successivamente, una volta giunti in dogana, tale imposta va stornata da quella dovuta in relazione al bene oggetto di reintroduzione, previa presentazione all'autorità doganale di copia del documento (autofattura) relativo al servizio di lavorazione emesso al momento di effettuazione della prestazione di servizio.

Avremo, pertanto, che in Dogana risulta dovuta esclusivamente l'ammontare dell'IVA concernente i dazi, allorchè dovuti (in tale situazione l'operatore può, naturalmente, assolvere a tale obbligo anche mediante la presentazione di una dichiarazione d'intento).

In tal modo, inoltre, l'IVA sui servizi risulterà sempre dovuta, anche, cioè, in caso di mancato rientro del bene in Italia.

Nell'ipotesi in cui, poi, l'operatore economico non sia in grado di dimostrare l'avvenuto assolvimento dell'imposta (ad esempio, poiché non presenta la fattura), l'IVA dovrà essere assolta sul maggior valore delle merci reimportate

Anche in questo caso, tuttavia, va emessa l'autofattura concernente la prestazione di servizio, senza esposizione dell'IVA e con un esplicito rinvio al documento doganale con cui è stata assolta l'imposta (es. "IVA assolta in dogana con documento doganale n. XY").

Per quanto concerne, infine, la compilazione della dichiarazione doganale (cfr. nota dell'Agenzia delle Dogane prot. n. 54918 del 7.9.2011), l'interessato deve innanzitutto liquidare l'IVA nei modi ordinari nella dichiarazione doganale (DAU), indicando il relativo ammontare nella casella 47 e utilizzando il codice tributo 405 ("imposta sul valore aggiunto relativa alle importazioni").

Successivamente, lo stesso dovrà provvedere a stornare dall'importo a debito così determinato l'ammontare dell'IVA relativa alla prestazione di lavorazione eventualmente già assolta dal committente con il meccanismo del reverse charge, utilizzando il codice tributo 407, da indicare nella casella 47 del DAU, riportando, altresì, nella casella 44 del DAU gli estremi del documento esibito dal committente (autofattura) al fine di dimostrare l'avvenuto assolvimento dell'IVA.

10 aprile 2015

Francesco d'Alfonso