

IVA

La sospensione d'imposta per i beni oggetto di lavorazione intracomunitaria

di **Marco Peirolò**

Riguardo alle lavorazioni di beni in ambito sono numerosi gli aspetti che imprese e terzisti devono considerare ai fini del corretto inquadramento dell'operazione ai fini dell'IVA.

Come regola generale, la normativa italiana prevede un **regime sospensivo** per i beni movimentati da un Paese membro dell'Unione europea ad un altro a scopo di lavorazione. Si tratta, infatti, di trasferimenti che **non integrano** una cessione intracomunitaria nel Paese di partenza e che, di conseguenza, non danno luogo alla corrispondente acquisizione intracomunitaria nel Paese di destinazione.

Come si desume dalla recente sentenza della Corte di giustizia relativa alle cause riunite C-606/12 e C-607/12, il disallineamento che, sul punto, caratterizza la disciplina nazionale rispetto a quella comunitaria può tuttavia comportare problemi per le imprese italiane se i beni, **a lavori ultimati**, non rientrano nello Stato di origine, così come previsto dalle disposizioni, più restrittive, della Direttiva n.2006/112/CE.

In Italia, infatti, la L. n. 28/1997 ha recepito in modo incompleto la Direttiva n. 95/7/CE, la quale aveva modificato l'art. 28-bis, par. 5, lett. b), della VI Direttiva CEE richiedendo che "i beni, una volta terminati i lavori, siano **rispediti al soggetto passivo nello Stato membro dal quale essi erano stati inizialmente spediti o trasportati**". La norma nazionale, anche a seguito dell'introduzione della Direttiva n. 2006/112/CE, è rimasta invece ancorata al vecchio testo del citato art. 28-bis, che si limitava a richiamare "la prestazione di un servizio, avente per oggetto lavori riguardanti tale bene, fornito dal soggetto passivo ed eseguito nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene".

L'attenzione, per le imprese che delocalizzano i processi di lavorazione in altri Paesi membri, deve essere pertanto rivolta a verificare i **presupposti del regime sospensivo previsti dalla legislazione locale**, in particolare quando il prodotto finito è ottenuto **assemblando altri beni** acquistati da fornitori locali.

Ipotizzando che i beni, al termine della lavorazione, siano **oggetto di cessione intracomunitaria**, gli **scenari possibili** variano a seconda che la normativa locale sia o meno conforme a quella comunitaria.

Assumendo che l'operatore italiano adegui il proprio comportamento al contenuto della citata

sentenza, il trasferimento dall'Italia dà luogo, allo stesso tempo:

- ad una **cessione intracomunitaria "assimilata"**, non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993 (cd. trasferimento a "se stessi"), che rileva ai fini della formazione del plafond e dell'acquisizione dello status di esportatore abituale;
- al corrispondente **acquisto intracomunitario**, da assoggettare ad imposta nel Paese di destinazione per mezzo della posizione IVA previamente accesa.

Le complicazioni emergerebbero se le Autorità fiscali del Paese membro di arrivo considerassero il suddetto trasferimento **in sospensione d'imposta**, in conflitto pertanto con la Direttiva.

In questo caso, infatti, è verosimile ritenere che alla posizione IVA dell'impresa italiana verrebbe contestata la **mancata applicazione dell'imposta sull'acquisto dei beni dai fornitori locali** in ragione del fatto che, a valle, le cessioni non assumono natura intracomunitaria in difetto del presupposto territoriale; è noto, infatti, che tali operazioni non si considerano rilevanti nel Paese di lavorazione se i beni ceduti sono in sospensione d'imposta.

In pratica, riqualificando (*ex post*) la natura delle cessioni operate dalla posizione IVA locale, verrebbe meno il plafond speso (*ex ante*) per acquistare i beni senza applicazione dell'imposta.

Sotto un profilo più generale, occorre inoltre verificare se i **prodotti oggetto di assemblaggio** rientrano nella disciplina in esame, riguardante il trasferimento in sospensione a scopo di lavorazione.

La normativa nazionale, richiamando le **operazioni di perfezionamento**, consente di esprimersi in termini positivi, tali essendo – in base all'art. 5, punto 37, del Reg. UE n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione) – la **lavorazione di merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci**.

La Direttiva n. 2006/112/CE, invece, nel disciplinare i trasferimenti intracomunitari di beni a scopo di lavorazione, si limita a fare riferimento ai **"lavori riguardanti il bene"**, ma non dovrebbero esserci dubbi che le operazioni di perfezionamento, **al pari delle manipolazioni usuali** (di cui all'art. 220 del Reg. UE n. 952/2013), rientrano nella nozione in parola.