

IVA

Profili iva della fornitura di impianti e macchinari con installazione o montaggio all'estero

di Marco Peirolo

L'impresa che stipula **contratti di fornitura di impianti e macchinari con installazione o montaggio all'estero** si trova ad affrontare problematiche diverse da quelle dell'impresa che, in base ad un contratto d'appalto, **realizza l'impianto o il macchinario direttamente all'estero** utilizzando sia beni inviati dall'Italia, sia beni acquistati da altri fornitori non residenti.

Nella prima ipotesi, oggetto della presente analisi, è dato osservare che l'art. 36 della Direttiva n. 2006/112/CE dispone che, quando il bene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente oppure da un terzo deve essere installato o montato, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto, si considera come **luogo della cessione quello dove avviene l'installazione o il montaggio**. La norma prosegue stabilendo che, qualora l'installazione o il montaggio sono eseguiti in uno Stato membro dell'Unione europea diverso da quello del fornitore, lo Stato membro in cui avviene l'installazione o il montaggio adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione al suo interno.

Se la fornitura avviene in **altro Paese UE**, l'impresa italiana applica l'art. 41, comma 1, lett. c), del D.L. n. 331/1993. La norma qualifica come **operazioni non imponibili** IVA "le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, lo **stesso trattamento** si applica alle forniture di beni, **anche in dipendenza di contratti d'appalto, d'opera e simili**, inviati in altri Paesi UE per essere ivi installati o montati dal fornitore italiano o da terzi per suo conto (C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464, § B.1.3).

È evidente, pertanto, che il citato art. 41, comma 1, lett. c), del D.L. n. 331/1993 **non è in linea** con l'art. 36 della Direttiva n. 2006/112/CE, dato che quest'ultimo qualifica l'operazione, nella sua interezza, come territorialmente rilevante nel Paese UE in cui avviene l'installazione o il montaggio.

Se, tuttavia, per le **forniture in altri Paesi UE** è possibile avvalersi della non imponibilità, generando anche **plafond** (circolare dell'Agenzia delle Dogane 27 febbraio 2003, n. 8, § 2), per le **forniture in Paesi extra-UE** **non è prevista una disposizione analoga** a quella applicabile in

ambito intracomunitario.

Il criterio territoriale dettato dall'art. 36 della Direttiva n. 2006/112/CE vale anche quando l'installazione o il montaggio avviene al di fuori della UE, per cui sembrerebbe corretto affermare che si tratti di **operazioni escluse da IVA in Italia per carenza del presupposto territoriale**.

Un diverso approccio è quello basato sull'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, distinguendo a seconda che il **passaggio di proprietà** dei beni si verifichi quando gli stessi sono ancora materialmente presenti in Italia o meno; con la conseguenza che il regime di non imponibilità di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 **non è ammesso** se dalla volontà contrattuale emerge che l'effetto traslativo della proprietà si verifica **a seguito dell'installazione o del montaggio**.

È il caso, però, di osservare che l'Amministrazione finanziaria, con la C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138, ha chiarito che **costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili** ai fini IVA, le cessioni che hanno per oggetto beni inviati all'estero a cura o a nome del cedente, considerandosi tali le consegne all'estero di beni anche in dipendenza di contratti di appalto, **limitatamente al corrispettivo dei beni esportati**.

In base a questa indicazione, la fattura può essere emessa in regime di **non imponibilità per l'intero corrispettivo** pattuito con cliente extra-UE, salvo che una quota-parte sia costituita da componenti acquistati all'estero dall'impresa italiana, che resta esclusa da IVA ai sensi dell'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972.

La prestazione di installazione o montaggio è **accessoria** alla fornitura dell'impianto e macchinario, ex art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, per cui ne segue lo stesso trattamento IVA.

È opportuno che in fattura il relativo corrispettivo sia **indicato distintamente** affinché non sia assoggettato ai **dazi doganali**.

Sul punto, l'art. 33, lett. b), del Reg. CEE n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario) prevede infatti che, **ove distinti dal prezzo** effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore in dogana **non comprende** "le spese relative a lavori di costruzione, **d'installazione, di montaggio**, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione, sulle merci importate, ad esempio **impianti, macchinari** o materiale industriale"; tale disposizione è stata trasfusa nell'art. 72, lett. b), del Reg. UE n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione), la cui applicazione è rinviata al 1° giugno 2016.

Lo **sdoganamento nel Paese di importazione** viene eseguito **a nome del cliente extracomunitario**, come avviene, per esempio, in caso di fornitura di un macchinario smontato con **reso DDU**. In questa ipotesi, l'impresa italiana dichiara il macchinario in dogana per l'esportazione definitiva e si procura la prova dell'esportazione a fondamento della fatturazione in regime di non imponibilità, mentre il cliente estero effettua lo sdoganamento

pagando gli eventuali dazi sul valore del solo macchinario.

Se la prestazione di installazione o montaggio viene **fatturata successivamente**, l'impresa italiana deve presentare **istanza di revisione dell'accertamento doganale** in quanto il corrispettivo dichiarato in dogana all'atto dell'esportazione del macchinario è diverso da quello definitivo della fornitura.

Le considerazioni esposte valgono anche quando sia l'impresa italiana a farsi carico dei dazi doganali, come avviene in caso di **reso DDP**.