

IVA

Non imponibilità IVA per i trattamenti sui beni in temporanea importazione

di **Marco Peirola**

L'art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972 prevede la non imponibilità IVA per i **trattamenti** di cui all'art. 176 del D.P.R. n. 43/1973 (Testo unico delle disposizioni in materia doganale) eseguiti su **beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati**, nonché su **beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati**.

I trattamenti ai quali fa riferimento la norma sono:

- la **lavorazione**, compresi il montaggio, l'assiemaggio e l'adattamento ad altre merci;
- la **trasformazione**;
- la **riparazione**, compresi il riattamento e la messa a punto;
- l'utilizzazione, con conseguente consumo parziale o totale, come catalizzatori, acceleratori o rallentatori di reazioni chimiche per facilitare la fabbricazione di prodotti da esportare o riesportare, esclusa l'utilizzazione delle fonti di energia, dei lubrificanti e degli attrezzi ed utensili.

Dal punto di vista territoriale, la non imponibilità in esame si applica alle sole operazioni che si considerano **effettuate in Italia**.

Dal 1° gennaio 2010, a seguito delle novità introdotte dal D. Lgs. n. 18/2010, di recepimento della Direttiva n. 2008/8/CE, ciò significa che il committente deve essere un **soggetto passivo stabilito in Italia**; nell'ambito dei rapporti "B2B", infatti, le prestazioni di lavorazione, riparazione e trasformazione sono **servizi "generici"**, come tali territorialmente rilevanti nel **Paese del committente** (Circolari dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 37, § 3.2.4, e 31 dicembre 2009, n. 58, § 1).

Sono, pertanto, **irrilevanti** agli effetti dell'IVA le prestazioni rese nei confronti di un **committente non stabilito nel territorio dello Stato**, ancorché la fattispecie sia presa in considerazione dall'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972. Le stesse operazioni non possono quindi essere considerate ai fini della verifica dello *status* di soggetto abilitato ad effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta (cd. "esportatore abituale") e della determinazione del *plafond* a tal fine spendibile (Circolare n. 37/E/2011, § 5).

Riguardo ai trattamenti eseguiti su **beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati**, dalla formulazione del citato art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972 non è

chiaro se la possibilità di applicare il beneficio della non imponibilità sia ammessa anche nell'ipotesi in cui sussista solo **la possibilità e non la concreta intenzione di riesportare i “prodotti compensatori”**, vale a dire i beni ottenuti dai suddetti trattamenti. Del resto, il richiamato art. 176 del D.P.R. n. 43/1973, nell'individuare le condizioni per la temporanea importazione, dispone che i prodotti ottenuti dai predetti trattamenti predetti devono ricevere una delle destinazioni previste dall'art. 186; sicché, in buona sostanza, devono essere riesportati.

Secondo l'impostazione più “liberista”, deve ritenersi **ininfluente la successiva destinazione dei beni** rispetto al momento di ultimazione della prestazione, siccome il richiamo all'art. 176 del D.P.R. n. 43/1973, operato dalla norma in materia di IVA, è finalizzato esclusivamente ad identificare i trattamenti che possono essere eseguiti sui “beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati”, per i quali – da parte delle Autorità doganali – sia stata già accertata la sussistenza dello *status* di **merce in temporanea importazione**.

L'Agenzia delle Entrate ha risolto il dubbio con la Risoluzione n. 47 del 13 aprile 2001.

Come già indicato dalla C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138, l'art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972 prevede la non imponibilità IVA per i trattamenti (di cui all'art. 176 del D.P.R. n. 43/1973) eseguiti su:

- beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati;
- beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.

Sulla base della suddetta interpretazione della norma, il **collegamento** tra il beneficio della non imponibilità e l'evento successivo dell'esportazione dei prodotti compensatori è richiesto solo per i **beni di cui al secondo punto**.

Al contrario, per i **beni di cui al primo punto**, oggetto della presente disamina, l'agevolazione è **riconosciuta in via oggettiva**, senza che assuma alcuna rilevanza il successivo invio all'estero dei beni stessi.

In ragione di quanto esposto, può concludersi che il richiamo all'art. 176 del D.P.R. n. 43/1973, operato dall'art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972, ha il solo fine di identificare la **natura delle operazioni** che possono essere eseguite sui beni di cui trattasi, risultando **ininfluente**, ai fini della non imponibilità, la **successiva destinazione dei beni** temporaneamente introdotti nel territorio dello Stato.

Ad ulteriore conferma dell'indicazione ministeriale, può osservarsi che l'art. 159 della Direttiva n. 2006/112/CE si limita a stabilire la detassazione delle prestazioni di servizi relative ai beni vincolati ad un regime doganale sospensivo (qual è la temporanea importazione), senza tuttavia subordinare il riconoscimento della non imponibilità alla successiva esportazione dei prodotti compensatori.

