

IVA

L'introduzione di beni in Italia per perizie o lavorazioni

di **Marco Peirola**

La Corte di giustizia, con la sentenza resa nelle cause riunite C-606/122 e C-607/12 del 6 marzo 2014, ha affermato che, senza **rispedizione dei beni al committente**, al termine della perizia o della lavorazione, nello stesso Stato membro di provenienza dei medesimi, **non si applica il regime sospensivo** previsto dall'art. 17, par. 2, lett. f), della Direttiva n. 2006/112/CE e, quindi, il trasferimento intracomunitario originario dei beni deve essere assoggettato a IVA nello Stato membro in cui è eseguita la perizia o la lavorazione, ai sensi dell'art. 21 della Direttiva n. 2006/112/CE.

La pronuncia dei giudici comunitari ha messo in luce l'**illegittimità della normativa italiana**, la quale – prima delle modifiche introdotte dall'art. 13 della L. n. 115/2015 (Legge europea 2014) – **non prevedeva la condizione della rispedizione dei beni al committente nello Stato membro di provenienza**. Infatti, l'art. 38, comma 5, lett. a), del D.L. n. 331/1993 escludeva dagli acquisti intracomunitari i trasferimenti in Italia, a scopo di perizia o di lavorazione, di beni successivamente inviati in altro Stato membro o in un Paese extra-UE e l'art. 41, comma 3, del D.L. n. 331/1993 stabiliva genericamente che non dà luogo ad una cessione intracomunitaria l'invio di beni in altro Stato membro per essere sottoposti a perizia o a lavorazione, indipendentemente dalla destinazione dei beni al termine delle prestazioni.

Il legislatore nazionale ha posto rimedio alla difformità, evidenziata dalla Corte di giustizia, della normativa interna rispetto a quella europea, evitando l'apertura di una procedura formale di infrazione da parte della Commissione europea.

Con il citato art. 13 della L. n. 115/2015, sono stati riformulati gli artt. 38, comma 5, lett. a), e 41, comma 3, del D.L. n. 331/1993. In particolare, è stato previsto che **non costituisce acquisto intracomunitario**, imponibile in Italia, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza e, allo stesso modo, che **non costituisce cessione intracomunitaria**, non imponibile in Italia, l'invio nel territorio di altro Stato membro di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati/spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato.

La circolare Assonime n. 2 del 29 gennaio 2016 ha illustrato la disciplina dei trasferimenti intracomunitari di beni per perizie o lavorazioni a seguito dell'intervenuta modifica da parte del legislatore italiano, ritenendola applicabile **dal 1° gennaio 2016**. Posto che la L. n. 115/2015 non prevede una specifica decorrenza, trova applicazione il principio contenuto

nell'art. 3, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale, per i tributi periodici – qual è l'IVA – *“le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono”*. Trattandosi, infatti, di **modifiche che incidono sulla qualificazione sostanziale delle operazioni** – e non, quindi, di mere modifiche procedurali – le novità introdotte dall'art. 13 della L. n. 115/2015 si applicano con riferimento alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2016, ma – sul punto – sarebbe comunque auspicabile una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'Associazione ha anche esaminato gli **effetti delle modifiche** sull'invio dei beni dall'Italia in altro Stato membro per perizie o lavorazioni e l'introduzione di beni in Italia per perizie o lavorazioni.

A quest'ultimo riguardo, è stato messo in luce che il trasferimento di beni provenienti da altro Stato membro può avere un diverso trattamento impositivo a seconda della **destinazione dei beni al termine della prestazione**.

In particolare, nel caso in cui i beni – al termine della perizia o della lavorazione – siano **restituiti al committente nello Stato membro di provenienza**, si applica il regime sospensivo previsto dall'art. 38, comma 5, lett. a), del D.L. n. 331/1993, per cui l'introduzione dei beni in Italia non dà luogo – per il soggetto comunitario – ad un acquisto intracomunitario.

Nel caso, invece, in cui i beni siano **inviati in uno Stato membro diverso da quello di provenienza oppure in uno Stato extra-UE**, l'introduzione dei beni in Italia costituisce, per il soggetto comunitario, un acquisto intracomunitario effettuato nel territorio nazionale ai sensi dell'art. 38, comma 3, lett. b), del D.L. n. 331/1993, che impone allo stesso soggetto comunitario l'**identificazione ai fini IVA in Italia** direttamente (*ex art. 35-ter* del D.P.R. n. 633/1972) o per mezzo di un rappresentante fiscale.

Per l'assoggettamento ad imposta dell'acquisto intracomunitario, il numero di partita IVA italiano del soggetto comunitario deve annotare l'operazione nei registri IVA, nonché rilevare i beni oggetto di perizia o di lavorazione nel registro di carico e scarico di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331/1993. La base imponibile dell'acquisto intracomunitario è costituita dal prezzo di acquisto o dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento di effettuazione dell'operazione (art. 43, comma 4, del D.L. n. 331/1993) e l'acquisto intracomunitario deve essere dichiarato nel modello INTRA 2-*bis*.

Successivamente alla perizia o alla lavorazione, l'invio dei beni in altro Stato membro o in uno Stato extra-UE dà luogo, rispettivamente, ad una **cessione intracomunitaria**, non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993, o ad una **cessione all'esportazione**, non imponibile ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972. Trattandosi, in entrambi i casi, di cessioni territorialmente rilevanti in Italia *ex art. 7-bis*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, è la posizione IVA italiana del soggetto comunitario che deve osservare i relativi obblighi IVA.

Infine, nel caso in cui i beni, al termine della prestazione, siano **ceduti ad un soggetto nazionale**, la condizione sospensiva prevista dall'art. 38, comma 5, lett. a), del D.L. n. 331/1993 non risulta soddisfatta e, quindi, analogamente alla situazione esaminata in precedenza, il soggetto comunitario deve **identificarsi ai fini IVA in Italia** per adempiere gli obblighi relativi all'acquisto intracomunitario effettuato ai sensi dell'art. 38, comma 3, lett. b), del D.L. n. 331/1993. In applicazione dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, la cessione dei beni oggetto di perizia o di lavorazione è soggetta a **reverse charge** e, come chiarito dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 20 febbraio 2015, n. 21, la fattura oggetto di integrazione, con l'IVA, da parte del cessionario italiano è quella emessa direttamente dal soggetto comunitario e non dalla sua posizione IVA nazionale.

Da ultimo, in base all'art. 17, par. 3, della Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui i beni si considerano trasferiti a destinazione nello Stato membro **nel momento in cui cessa di essere soddisfatta la condizione** che permetteva di qualificare gli invii come meri trasferimenti esclusi da IVA, è possibile ritenere che, se cambia la configurazione iniziale dell'operazione (es. i beni, anziché essere rispediti nello Stato membro di provenienza al termine della lavorazione, sono ceduti in Italia o in altro Stato membro o al di fuori della UE), il trasferimento originario in sospensione d'imposta viene a concretizzare *ex post* un acquisto intracomunitario, la cui imposta deve essere assolta dal soggetto comunitario previa identificazione in Italia.