

IVA

Non imponibile la cessione di beni extra-UE con installazione o montaggio

di **Marco Peirola**

L'impresa che stipula contratti di fornitura di impianti e macchinari con installazione o montaggio al di fuori dell'Unione europea dovrebbe, in via di principio, applicare la previsione territoriale dell'[articolo 36 della Direttiva n. 2006/112/CE](#). Tale disposizione stabilisce 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 prevedendo 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.

In base alla regola comunitaria, l'impresa pone in essere un'**operazione esclusa da IVA in Italia per carenza del presupposto territoriale**, per la quale l'articolo 21, comma 6-bis, lett. b), dispone che la fattura deve essere emessa con l'annotazione "**operazione non soggetta**" e con l'eventuale indicazione della norma di riferimento, nazionale o comunitaria (nella specie, [l'articolo 7-bis del D.P.R. n. 633/1972](#) o [l'articolo 36 della Direttiva n. 2006/112/CE](#)).

Una diversa conclusione, volta a configurare l'operazione come una **cessione all'esportazione non imponibile** ai fini IVA ai sensi dell'[articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972](#), potrebbe essere giustificata se il passaggio di proprietà dei beni si verifica quando gli stessi sono ancora **materialmente presenti in Italia** e, dunque, non anche quando dalla volontà contrattuale emerge che l'effetto traslativo della proprietà si verifica a seguito della consegna del bene **previa installazione o montaggio**. Sotto questo profilo, occorre osservare che le clausole **Incoterm** non regolano il passaggio di proprietà, ma soltanto le obbligazioni, le spese e i rischi connessi alla consegna della merce dal venditore al compratore. Anche, quindi, se l'effetto traslativo della proprietà si manifesta, di regola, al momento in cui la disponibilità giuridica dei beni e, con essa, i connessi rischi, si trasferisce all'acquirente, esso può essere **autonomamente stabilito dalle parti** e, pertanto, è possibile pattuire che il passaggio della proprietà avvenga **prima** della consegna del bene installato o montato (nella specie, quando il bene si trova ancora in Italia).

Un ulteriore approccio a fondamento della fatturazione in regime di non imponibilità IVA è quello desumibile dalla **C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138**, secondo cui costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili, le cessioni – **anche in dipendenza di un contratto d'appalto** –

che hanno per oggetto beni inviati all'estero a cura o a nome del cedente, **limitatamente al corrispettivo dei beni esportati**.

In pratica, l'operazione beneficia dell'articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972 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 in Italia ai sensi dell'articolo 7-bis del D.P.R. n. 633/1972.

L'indicazione ministeriale è da intendere nel senso anzidetto e non in quello di escludere dal trattamento di non imponibilità la prestazione di installazione o montaggio, che del resto è **accessoria alla fornitura dell'impianto e macchinario**, ex [articolo 12 del D.P.R. n. 633/1972](#).

L'individuazione del nesso di accessorietà deve avvenire ricorrendo ai principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria – e recepiti dall'Amministrazione finanziaria – secondo i quali l'operazione è accessoria ad una operazione principale quando **non costituisce per il destinatario un fine a se stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni dell'operazione principale**. L'operazione accessoria è, quindi, quella che accede a quella principale allo scopo di integrarla, completarla o renderla possibile, per cui – da questa prospettiva – la prestazione di installazione o montaggio soddisfa senza dubbio il presupposto di tipo oggettivo richiesto dalla norma.

Dall'articolo 12 del D.P.R. n. 633/1972 si desume, inoltre, che l'operazione è accessoria **se effettuata nei confronti dello stesso destinatario dell'operazione principale direttamente dal soggetto che pone in essere l'operazione principale, ovvero da un terzo, purché per suo conto e a sue spese**. Anche da questo punto di vista, la prestazione di installazione o montaggio soddisfa il presupposto soggettivo richiesto dalla norma, perché effettuata direttamente dal cedente nazionale o da un terzo che agisce per conto e a spese del cedente.

Il nesso di accessorietà implica, pertanto, che la prestazione sia attratta nel regime impositivo della cessione, sicché beneficia della non imponibilità dell'articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972.

Operativamente, è opportuno che in fattura il corrispettivo della prestazione sia **indicato distintamente** affinché non sia assoggettato ai **dazi doganali** in sede di sdoganamento nel Paese terzo.

Sul punto, [l'articolo 72, lett. b\), del Reg. UE n. 952/2013](#) (Codice doganale dell'Unione), di "rifusione" dell'[articolo 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'ingresso nel territorio doganale dell'Unione delle merci importate, ad esempio impianti, macchinari o materiale industriale"*.

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 **resa DAP (Delivered At Place)**. 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 **resa DDP (Delivered Duty Paid)**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

