

IVA

Regime IVA dell'adeguamento dei macchinari per conto del cliente estero

di **Marco Peirolò**

Nella prassi commerciale delle operazioni con l'estero può capitare che l'azienda, su richiesta dei propri clienti non residenti, realizzi **specifiche attrezzature da aggiungere ai macchinari di proprietà** per produrre articoli diversi rispetto a quelli normalmente venduti.

Le variazioni vengono **addebitate** ai clienti come voce di costo che comprende la progettazione, lo studio di fattibilità, il disegno e la produzione di attrezzature aggiunte ai macchinari per realizzare i nuovi articoli.

Nel caso in esame, si ritiene corretto fatturare i relativi importi **senza addebito dell'IVA**, in applicazione dell'[articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972](#), vale a dire come **prestazioni di servizi "generiche"**, non soggette ad imposta in difetto del requisito della territorialità.

In linea con questa conclusione può richiamarsi la [circolare dell'Agenzia delle Entrate 43/2010](#) (§ 9), che nel caso in cui lo stampo – ma lo stesso vale per le attrezzature specifiche di prodotto, che non possono, cioè, essere utilizzate per altre produzioni ([R.M. 427007/1985](#)) – **resti di proprietà del fornitore nazionale**, ha chiarito che il cliente non residente riconosce all'impresa italiana un **"contributo in conto stamperie"**, di importo pari al costo da quest'ultima sostenuto, che si qualifica come il corrispettivo di una prestazione di servizi "generica", territorialmente non rilevante ai fini IVA in Italia ai sensi del citato [articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972](#).

Tale indicazione supera quella contenuta nella [R.M. 186/E/1996](#), che nell'ipotesi considerata, in cui lo stampo resti di proprietà dell'impresa italiana, ha ritenuto che il pagamento effettuato dalla controparte estera si qualifichi come un **anticipo contrattuale**, da includere nella base imponibile dei prodotti ceduti in regime di non imponibilità; cosicché, se i beni sono destinati al mercato extracomunitario, in sede di dichiarazione di esportazione occorre provvedere alla **ripartizione proporzionale** (cd. "spalmatura") o all'imputazione in unica soluzione del costo dello stampo.

Sulla base delle più recenti interpretazioni ufficiali (C.M. 13-VII-15-464/1994, § B.2.3), è da ritenere pertanto che limitatamente al caso in cui lo stampo sia **ceduto al cliente non residente, restando in "prestito d'uso" presso l'operatore italiano**, trovi applicazione lo stesso trattamento previsto per le cessioni intracomunitarie o all'esportazione, sempreché:

- tra il committente e l'operatore nazionale venga stipulato un **unico contratto d'appalto** avente ad oggetto sia la realizzazione dello stampo sia la fornitura dei beni che con esso si producono. In via generale, per la stipula dei contratti d'appalto non è prevista alcuna forma particolare per il perfezionamento della volontà delle parti; tuttavia, la possibilità di beneficiare della non imponibilità risulta espressamente subordinata all'esistenza di un contratto d'appalto, sicché la **forma scritta** sembrerebbe l'unica idonea sul piano **probatorio**;
- lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nello Stato (UE o extra-UE) di destinazione, a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia **distrutto** o sia divenuto ormai **inservibile**.

Qualora ricorrano tali presupposti, il contributo per la realizzazione (costruzione diretta o acquisto da terzi) dello stampo si considera **accessorio alla cessione dei beni** e, quindi, non assume un'autonoma configurazione giuridica né ai fini della fatturazione, né ai fini della compilazione dei modelli INTRASTAT, posto che il corrispettivo pagato per lo stampo rappresenta un'**anticipazione dell'intero prezzo**.

Dato che gli stampi sono beni ad utilizzo ripetuto necessari all'adempimento del contratto di fornitura, i **presupposti** della **non imponibilità** vanno interpretati in relazione ad un **duplice aspetto**, avendo cioè riguardo, da un lato, all'**immediata fatturazione** del corrispettivo relativo alla costruzione e alla cessione dello stampo e, dall'altro, alla **mancata immediata consegna** al committente dello stampo in quanto destinato ad essere impiegato nella fabbricazione dei prodotti finiti oggetto del contratto di fornitura. Coerentemente alla finalità della non imponibilità dell'operazione intracomunitaria o all'esportazione, si è quindi ritenuto di considerare **unitariamente** la fattispecie negoziale laddove con il medesimo contratto venga richiesto al fornitore del prodotto finito di realizzare anche lo stampo necessario a produrlo, **differendo** alla cessazione del rapporto contrattuale il presupposto del **materiale trasferimento** nel territorio di destinazione dello stampo e prevedendo, altresì, l'ipotesi che lo stampo venga "consumato" o "distrutto" in conseguenza del processo di lavorazione del prodotto finito, ovvero in esito all'esecuzione del contratto o al termine della durata dello stesso (qualora fossero previste forniture periodiche od a consegne ripartite nel tempo), in tal caso ritenendo egualmente assolto il presupposto indicato nel venir meno della stessa esistenza di un autonomo bene suscettibile di trasporto/spedizione.

Come sottolineato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 23761/2015, risulta, invece, del tutto estranea alla fattispecie normativa l'ipotesi in cui il committente non residente, pur non avendo ricevuto lo stampo in consegna nel proprio Stato, **lo affidi in uso o in custodia allo stesso appaltatore o ad altro soggetto italiano**, in vista di eventuali e successivi rapporti contrattuali aventi ad oggetto la fornitura di analoghi o identici prodotti finali, mediante utilizzo degli stessi stampi. Le scelte operative del committente si collocano, infatti, al di fuori della singola operazione economica, pure unitariamente considerata, afferendo ad altri e diversi rapporti contrattuali, peraltro del tutto eventuali, che **danno origine ad ulteriori e distinte operazioni economiche fiscalmente rilevanti** e non possono, pertanto, condizionare "*ad libitum*" l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria – che trova fondamento nel generale

principio di certezza dei rapporti giuridici – di definire il regime del rapporto tributario insorto con l'operazione di cessione dello stampo e l'emissione della relativa fattura.



Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)