

IVA

L'impatto della lavorazione nella cessione in triangolazione

Le operazioni di **vendita "a catena"** che coinvolgono operatori di più Stati UE diversi devono essere attentamente esaminate al fine di applicare correttamente il regime impositivo a ciascuna transazione.

Si consideri il caso della società italiana che riceve dal cliente dello Stato UE 1 il **semilavorato da utilizzare per la realizzazione del prodotto finito**, successivamente venduto dal cliente dello Stato UE 1 al suo cliente dello Stato UE 2.

Ipotizzando che, al momento della consegna, il prodotto finito **sia trasportato dall'Italia direttamente nello Stato UE 2**, occorre innanzi tutto determinare la **natura dell'operazione** posta in essere tra la società nazionale e il suo cliente dello Stato UE 1.

L'Amministrazione finanziaria, con la [**C.M. 145/E/1998**](#) (§ 3), ha chiarito che, in presenza di una **movimentazione di beni di scarso valore economico** inviati dal cessionario/committente perché il cedente/prestatore li utilizzi nella fase di adattamento, assiemaggio, assemblaggio o montaggio per la realizzazione del prodotto finito fornito al cessionario/committente, "*la classificazione giuridica dell'operazione non può essere modificata, risultando evidente, con riferimento all'oggetto della stessa, una prevalenza della materia ceduta sull'opera prestata dal cedente*".

Si consideri, per esempio, che il valore del prodotto finito sia costituito:

- per il 15% dal valore del semilavorato forniti dal committente;
- per il 60% dal valore dei materiali forniti dal terzista;
- per il 25% dall'attività di lavorazione svolta dal terzista.

In questa ipotesi, stando alle indicazioni della citata prassi amministrativa, l'operazione posta in essere dal terzista italiano dà luogo ad una **cessione**, da fatturare, pertanto, in regime di non imponibilità se il prodotto finito è destinato ad essere inviato all'estero. Questa conclusione, peraltro, è giustificata non solo dalla **prevalenza dei beni di proprietà del terzista** rispetto a quelli di proprietà del committente (60% contro 15%), ma anche dal **maggior valore dei beni complessivamente impiegati nella lavorazione rispetto al valore della lavorazione stessa** (75% contro 25%).

Con la successiva [**risoluzione 272/2007**](#), l'Agenzia delle Entrate ha adottato un **diverso approccio**.

Si ipotizzi che il valore del prodotto finito sia costituito:

- per il 25% dal valore del semilavorato fornito dal committente;
- per il 30% dal valore dei materiali forniti dal terzista;
- per il 45% dall'attività di lavorazione svolta dal terzista.

Anche in questo caso, l'operazione dovrebbe qualificarsi come una cessione, tenuto conto che i beni di proprietà del terzista prevalgono su quelli del committente (30% contro 25%) e, in ogni caso, i beni complessivamente utilizzati nel processo di lavorazione prevalgono sulla lavorazione stessa (55% contro 45%). L'Agenzia delle Entrate, invece, pur richiamando la **C.M. 145/E/1998**, ha ritenuto che, essendo l'apporto di valore da parte del terzista pari al 75% (30% di materiali, più 45% di lavorazione) del valore totale del prodotto finito, la **lavorazione** costituisce, in termini percentuali, l'**operazione di maggior rilievo economico** effettuata dal terzista.

Ritornando al caso di partenza, assumendo che il costo sostenuto dalla società italiana per l'acquisto dei materiali **superi il costo relativo alla manodopera**, è possibile classificare l'operazione come una **cessione** nei confronti del cliente dello Stato UE 1, da fatturare in regime di non imponibilità di cui all'[**articolo 41, comma 1, lett. a, del D.L. 331/1993**](#) a **prescindere dalla resa** (DAP o EXW). In altri termini, indipendentemente dalla circostanza che il trasporto nello Stato UE 2 sia organizzato dalla società nazionale o dal suo cliente dello Stato UE 1, l'operazione beneficia della **non imponibilità**.

Nel caso, invece, in cui l'operazione posta in essere dalla società italiana non fosse qualificabile come cessione, ma come **prestazione**, da fatturare ai sensi dell'[**articolo 21, comma 6-bis, lett. a\), del D.P.R. 633/1972**](#), vale a dire con la dicitura "inversione contabile", ex [**articolo 7-ter dello stesso D.P.R. 633/1972**](#), il cliente dello Stato UE 1 dovrebbe identificarsi ai fini IVA in Italia per **regolarizzare l'acquisto intracomunitario "per assimilazione"** del semilavorato in conto lavoro, che, al termine della prestazione, non rientra nel territorio di origine, in quanto trasportato nello Stato UE 2.

Tale obbligo di regolarizzazione, previsto dall'[**articolo 17, par. 3, della Direttiva n. 2006/112/CE**](#), risulta peraltro propedeutico all'applicazione del trattamento di non imponibilità relativo alla **successiva cessione del prodotto finito a destinazione dello Stato UE 2**, che considerandosi effettuata in Italia, ex [**articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. 633/1972**](#), esige che l'operatore dello Stato UE 1 sia ivi identificato per poter adempiere agli obblighi "formali" collegati alla fatturazione, dichiarazione, ecc..