

Analisi e commenti

Beni in "temporanea importazione"

19 Settembre 2005

Nozione, regime agevolativo delle lavorazioni, base imponibile delle cessioni

La procedura della "temporanea importazione" è utilizzata da molti operatori economici al fine di delocalizzare alcune fasi dei propri cicli produttivi presso soggetti di altri Paesi.

Se le operazioni di lavorazione sono eseguite nel territorio nazionale e hanno per oggetto beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, esse beneficiano del regime di non imponibilità Iva ai sensi dell'articolo 9, comma 1, n. 9), del Dpr 633/72.

Prima di esaminare più attentamente il regime agevolativo richiamato, occorre chiarire che sotto la denominazione di "temporanea importazione" viene disciplinato, dagli articoli 175 e seguenti del Dpr 43/73, il regime di perfezionamento attivo.

Il perfezionamento attivo si differenzia da quello passivo in base al luogo in cui le lavorazioni si svolgono: se queste si svolgono nel territorio italiano avremo il perfezionamento attivo; al contrario, se le lavorazioni sono effettuate all'estero, si parla di perfezionamento passivo.

In particolare, il regime del perfezionamento passivo permette agli operatori di esportare temporaneamente, al di fuori del territorio doganale comunitario, beni da sottoporre a lavorazione (cosiddetta operazione di compensazione). I beni risultanti dalla lavorazione ("prodotti compensatori") verranno successivamente reintrodotti nel territorio comunitario in esenzione totale o parziale dai relativi dazi doganali.

Ciò che interessa sottolineare è che, ai fini Iva, l'esportazione temporanea dei beni oggetto di successiva lavorazione non costituisce cessione all'esportazione di cui all'articolo 8 del Dpr 633/72 e, pertanto, non concorre alla formazione del *plafond* Iva. Tale operazione non costituisce, infatti, una "cessione" così come indicato dall'articolo 2, comma 1, Dpr 633/72, in quanto non vi è trasferimento del diritto di proprietà dei beni che oltrepassano la linea doganale comunitaria (cfr. circolare n. 156/E del 15/7/1999).

Per quanto riguarda il regime doganale del perfezionamento attivo, l'articolo 2 della direttiva n. 69/73/Ce precisa che con tale denominazione si intende indicare il regime con il quale si sottopongono a perfezionamento (cioè destinati a ricevere uno dei trattamenti di cui all'articolo 176 del Dpr 43/73), senza pagamento di dazi doganali, tasse di effetto equivalente e prelievi agricoli, le merci importate, a condizione che le medesime siano destinate a essere esportate al di fuori del territorio doganale della Comunità europea, in tutto o in parte, sotto forma di prodotti compensatori.

A tal proposito, l'articolo 67, comma 1, lettera b), del Dpr 633/72, sulla base della definizione suddetta, dispone che solamente le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'articolo 2, lettera b), del regolamento Cee n. 1999/85 (abrogato dal regolamento Cee n. 2913/92) costituiscono importazioni soggette a Iva: tale particolare operazione di perfezionamento presume che i prodotti compensatori ottenuti da merci equivalenti (cioè merci comunitarie) siano esportati fuori dalla Comunità precedentemente all'importazione di merci di provenienza extra-comunitaria.

Passando alle operazioni di lavorazione, eseguite nel territorio nazionale, dei beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, l'articolo 9, comma 1, n. 9), del Dpr 633/72 dispone che sono considerati servizi internazionali e, di conseguenza, beneficiano del regime di non imponibilità Iva i trattamenti di cui all'articolo 176 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (approvato con Dpr 43/73); tali trattamenti sono i seguenti:

- a. lavorazione, compresi il montaggio, l'assieme e l'adattamento ad altre merci
- b. trasformazione
- c. riparazione, compresi il riattamento e la messa a punto
- d. 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 e utensili.

E' importante sottolineare che tale regime di non imponibilità Iva è applicato alle lavorazioni di cui sopra, indipendentemente dalla destinazione finale dei beni risultanti dalle operazioni di lavorazione.

Il dubbio circa la destinazione finale dei beni, infatti, potrebbe sorgere dal richiamo all'articolo 176 citato, il quale, nell'individuare le condizioni per l'ammissione alla temporanea importazione, dispone che "*i prodotti ottenuti dai trattamenti predetti devono ricevere una delle destinazioni previste dall'art.186 ...*", ossia devono essere riesportati.

Invero, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 47 del 13/4/2001, per le lavorazioni di beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, la non imponibilità Iva viene riconosciuta in modo oggettivo, a prescindere dalla destinazione finale dei prodotti compensatori e, pertanto, il richiamo all'articolo 176 del Tuld è finalizzato esclusivamente a individuare tali trattamenti.

Per completezza, si ricorda che l'esportazione dei beni risultanti dalle operazioni di lavorazione è richiesta, ai fini della non imponibilità, dallo stesso articolo 9, n. 9), del Dpr 633/72, esclusivamente per i trattamenti eseguiti su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari.

Esaminando ora il trattamento Iva applicabile alle cessioni dei beni vincolati al regime della "temporanea importazione", è interessante notare che la cessione di tali beni effettuata nei confronti di soggetti d'imposta comunitari non costituisce cessione intracomunitaria bensì cessione "interna"; infatti, come chiarito dalla risoluzione n. 127/E del 7/9/1998 *"...per la realizzazione di operazioni intracomunitarie (sia acquisti che cessioni) assume rilevanza, tra l'altro, la circostanza che oggetto della transazione sia un bene originario della Comunità o ivi immesso in libera pratica. Pertanto, non configurando tali operazioni l'ipotesi di cessioni intracomunitarie, le stesse devono essere assoggettate all'imposta, ai sensi dell'art. 7, co. 2 D.P.R. 633/72 e successive modificazioni, in base al quale le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni mobili vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti in detto territorio"*.

In particolare, per le cessioni "interne" dei beni in esame, l'articolo 13, comma 2, lettera e), del Dpr 633/72 stabilisce che la base imponibile *"per le cessioni di beni vincolati al regime della temporanea importazione"* è costituita *"dal corrispettivo della cessione diminuito del valore accertato dall'Ufficio doganale all'atto della temporanea importazione"*.

In pratica, l'Iva deve essere applicata esclusivamente sulla parte del corrispettivo pattuito per la cessione "interna" che eccede il valore accertato all'atto dell'importazione e ciò al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, in quanto tale valore, accertato dall'ufficio doganale, dovrà essere assoggettato a Iva in occasione dell'eventuale "nazionalizzazione" del bene: quindi, per tassare l'effettivo valore del bene, e non una somma superiore, l'Iva deve essere commisurata alla suddetta differenza.

Esempio:

Valore accertato in dogana: 10.000

Prezzo di vendita in Italia: 15.000

In fattura avremo:

Corrispettivo escluso dalla base imponibile (art. 13, Dpr 633/72): 10.000

Corrispettivo imponibile: 5.000

Iva (5.000 x 20%): 1.000

Totale fattura: 16.000

E' bene sottolineare che detto meccanismo di riduzione della base imponibile si applica esclusivamente alle cessioni "interne" dei beni vincolati al regime di temporanea importazione e non trova applicazione, invece, per le cessioni all'esportazione dei beni medesimi.

La risoluzione n. 109 del 20/8/1998, infatti, chiarisce che *"tra i corrispettivi relativi alle cessioni all'esportazione di cui alla lett. a) del citato art.8, sono compresi anche quelli riferentisi alle cessioni all'estero di beni ottenuti mediante lavorazione, anche se eseguita da terzi per conto dell'importatore, di merci temporaneamente importate"* senza riferimento alcuno alla riduzione della base imponibile.

Pertanto, la destinazione all'esportazione dei beni risultanti dalla lavorazione, rappresentando la naturale destinazione degli stessi, non richiede alcun correttivo e avviene in regime di non imponibilità di cui all'articolo 8 del Dpr 633/72.

Tale conclusione, invero, porta a delle conseguenze di non poco conto se si considera che la misura del corrispettivo che beneficia del trattamento di non imponibilità influisce sul plafond Iva a disposizione degli esportatori abituali.

di

Milva Anna Elena Bevacqua

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/beni-temporanea-importazione>