

**IVA**

## ***L'IVA sulla reimportazione dei beni lavorati al di fuori della UE***

di **Marco Peirola**

OneDay Master

### **Territorialità delle operazioni con l'estero**

Scopri di più

Nei casi di **esportazione temporanea e definitiva**, con la reimportazione dei beni ottenuti dalla lavorazione, l'operatore italiano effettua un'**importazione, soggetta a IVA** ai sensi dell'[art. 67, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), che richiama le operazioni di **reimportazione a scarico di esportazione temporanea** fuori dall'UE e quelle di **reintroduzione di beni precedentemente esportati** fuori dall'UE.

Ai fini, tuttavia, della **determinazione della base imponibile dell'IVA all'importazione**, nell'ipotesi di:

- **esportazione definitiva**, si applicano i criteri previsti dall'[art. 69, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#), per le operazioni di immissione in libera pratica, sicché l'imposta è dovuta sul **valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale**, aumentato dell'ammontare dei **diritti doganali dovuti**, ad eccezione dell'IVA, nonché dell'ammontare delle **spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'UE** che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo;
- **esportazione temporanea**, [l'art. 69, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), dispone che l'imposta è **dovuta sul maggiore valore assunto dai beni in dipendenza della lavorazione** prestata in territorio extracomunitario, alla duplice condizione che:
  - la reimportazione sia effettuata dallo **stesso operatore che ha esportato i beni** o da un terzo per suo conto;
  - lo **scarico della temporanea esportazione** avvenga **"per identità" e non "per equivalenza"**

Di conseguenza, in caso di **cessione ad altro operatore italiano prima della reimportazione**, la base imponibile si calcola sul **"valore pieno"** dei beni, vale a dire sul **corrispettivo indicato nella fattura di vendita** in possesso dell'operatore che effettua la reimportazione ([risoluzione n. 4029/IX/1989](#)).

Dunque, per i **beni temporaneamente esportati**, non sempre la successiva reimportazione è

soggetta a **IVA sul solo maggiore valore assunto dalla merce a seguito della lavorazione**, quando invece l'art. 88, Direttiva 2006/112/CE, esige che il **trattamento IVA dei beni lavorati sia identico** a quello applicabile se la lavorazione fosse stata **effettuata all'interno dello Stato UE interessato** (nella specie, in Italia).

La norma citata, infatti, stabilisce che, per i beni che sono stati **esportati temporaneamente all'esterno dell'UE** e che sono reimportati dopo aver formato oggetto, al di fuori dell'UE, di riparazione, trasformazione, adattamento, esecuzione e altre prestazioni di lavorazione od opera, gli Stati membri prendono provvedimenti per **garantire che il trattamento IVA** riservato ai beni ottenuti sia **lo stesso che sarebbe stato riservato ai beni in questione** se le predette operazioni fossero state **eseguite nel loro territorio**.

Allo stesso tempo, sempre sul piano comunitario, l'art. 144, Direttiva 2006/112/CE, dispone che gli Stati membri **esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni il cui valore è compreso nella base imponibile**. La norma, in proposito, richiama l'art. 86, par. 1, lett. b), della stessa Direttiva, che fa riferimento esclusivamente alle **spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione**, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro di importazione, nonché quelle **risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nell'UE**, qualora quest'ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il "fatto generatore dell'imposta".

Siccome la lavorazione resa dal terzista *extra*-UE è **territorialmente rilevante in Italia ex [art. 7-ter, comma 1, lett. a\), D.P.R. n. 633/1972](#)**, ed è **imponibile IVA in capo al committente con il meccanismo del reverse charge**, l'effetto distorsivo, cioè la **doppia tassazione della lavorazione, in dogana e in sede di inversione contabile**, può essere evitato – in caso sia di temporanea esportazione, sia di esportazione definitiva – ricorrendo alle indicazioni fornite dalla **[circolare n. 37/E/2011 \(par. 5.1\)](#)**, ossia **distinguendo a seconda che l'autofattura sia emessa anteriormente o successivamente alla reimportazione**.

Ipotizzando che i **beni siano inviati al di fuori della UE in regime di temporanea esportazione** (c.d. perfezionamento passivo), le modalità operative che l'impresa italiana deve seguire sono indicate dalla **nota n. 54819/D/2011 dell'Agenzia delle Dogane**.

**Se l'autofattura** (con addebito dell'IVA) è **emessa prima della reimportazione**, quando i prodotti compensatori, cioè risultanti dalla lavorazione, vengono dichiarati in dogana, l'operatore nazionale deve esibire:

- la **fattura pro forma** utilizzata per vincolare i beni precedentemente esportati in regime di perfezionamento passivo;
- la **fattura del terzista estero**;
- l'**autofattura**.

La **dogana calcola l'IVA all'importazione**, che deve essere indicata nella casella 47 della dichiarazione doganale (DAU-IMP), utilizzando il **codice tributo "405"**, dalla quale va sottratta

l'imposta relativa alla lavorazione già assolta dall'impresa con autofattura, da indicare nella stessa casella 47 con il codice tributo "407". Nell **casella 44 del DAU-IMP** devono essere indicati gli estremi dell'autofattura presentata in dogana per attestare **l'avvenuto assolvimento dell'IVA sulla lavorazione**.

Se, invece, l'autofattura (senza addebito dell'IVA) è **emessa successivamente alla reimportazione**, l'IVA all'importazione deve essere **liquidata e pagata in dogana**, salvo – ovviamente – che l'importatore presenti la dichiarazione d'intento in quanto **esportatore abituale**.

La duplicazione d'imposta, in questa ipotesi, è evitata in sede di reverse charge, emettendo **autofattura senza applicazione dell'IVA e con indicazione "IVA assolta in dogana con documento doganale n. XY"**.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la **descritta procedura**:

- **scongiora la possibilità** che **la lavorazione resti detassata** in caso di mancata reimportazione in Italia dei beni lavorati;
- è idonea a **risolvere il problema di una eventuale doppia imposizione** anche rispetto ad altre operazioni di natura doganale, come nelle ipotesi di:
- **beni acquistati in un Paese extra-UE**, sottoposti a lavorazione sempre in territorio extracomunitario, con **successiva importazione nella UE**;
- **esportazione definitiva di beni** ai fini della lavorazione in territorio extracomunitario, senza trasferimento della proprietà, sulla scorta di una lista valorizzata, oppure di un documento di trasporto o di consegna, con **successiva importazione nella UE**.

Nella [risposta a interpello n. 855/E/2021](#), l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** che, nei casi in cui l'arrivo in dogana dei prodotti compensatori **sia successivo a quello in cui andrebbe emessa l'autofattura** per il relativo servizio di lavorazione, sia consentito **"ritardare" l'emissione dell'autofattura e attendere l'arrivo in dogana dei prodotti compensatori al fine di assolvere al pagamento dell'imposta mediante la procedura doganale**. Nella normativa di riferimento non è, infatti, prevista **alcuna deroga alla procedura descritta** circa l'applicazione dell'imposta in caso di prestazione di servizi resa da soggetto *extra-UE* territorialmente rilevante in Italia. Pertanto, l'autofattura deve essere **regolarmente emessa dal committente italiano** ai sensi e nei termini di cui agli [artt. 17 e 21, D.P.R. n. 633/1972](#), ovvero entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Gli **eventuali "disallineamenti"** tra la base imponibile del servizio di lavorazione indicata nell'autofattura e la base imponibile del medesimo servizio calcolata in dogana, al momento della reimportazione dei prodotti compensatori, dovranno essere **"regolarizzati" mediante l'emissione di note di variazione** ai sensi dell'[art. 26, D.P.R. n. 633/1972](#).