

Imponibilità IVA dello stampo non inviato al cliente UE

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23761 del 20 novembre 2015, ha affermato che, in caso di stipula di un contratto d'appalto tra operatori economici comunitari residenti in diversi tati membri, che preveda anche l'affidamento della costruzione di modelli, forme, stampi od altri attrezzi strumentali al procedimento di fabbricazione del prodotto finale, da cedere al committente unitamente a questi ultimi, il presupposto del materiale trasporto dello stampo – ove quest'ultimo non sia andato distrutto o consumato nel processo di fabbricazione – dallo Stato membro di origine a quello, diverso, di destinazione, ai fini della non imponibilità IVA riconosciuta dall'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993 alle cessioni intracomunitarie, deve essere verificato con riferimento al tempo della cessazione del rapporto contrattuale in questione, e non anche al tempo della cessazione di eventuali distinti contratti stipulati dalle stesse parti, anche se aventi ad oggetto la fornitura di ulteriori beni della stessa specie da ottenere mediante l'utilizzo dei medesimi modelli, forme, stampi o attrezzature, dovendo ritenersi esaurita la operazione di cessione intracomunitaria con la estinzione del rapporto contrattuale avente ad oggetto la realizzazione del bene-strumentale.

Nel caso materiale, a seguito della stipula di un contratto d'appalto tra il committente inglese e l'appaltatore italiano, avente per oggetto la costruzione di stampi da utilizzare per la produzione di testate cilindriche, l'appaltatore, su richiesta dello stesso committente, ha affidato ad un subappaltatore la fabbricazione degli stampi e delle testate cilindriche. Una volta realizzati i prodotti finali, l'appaltatore ha emesso fatture di vendita nei confronti del committente in regime di non imponibilità di cui all'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993.

A seguito di una verifica, l'Ufficio ha contestato la sussistenza dei presupposti della non imponibilità, in quanto gli stampi sono rimasti presso il subappaltatore al termine della lavorazione, senza essere pertanto trasferiti in Inghilterra così come richiesto dalla citata norma.

La tesi erariale è stata respinta in entrambi i giudizi di merito. In particolare, ad avviso dei giudici d'appello, l'appaltatore ha fornito la prova che la costruzione degli stampi e la realizzazione dei prodotti finali si riferivano al medesimo contratto di appalto, che prevedeva l'affidamento in subappalto dei lavori, con la conseguenza che il presupposto del trasferimento degli stampi nel territorio dello Stato membro del committente, doveva essere verificato non al termine di efficacia del contratto d'appalto di fornitura, ma al termine del ciclo produttivo, cioè della completa usura o distruzione dello stampo nel corso del tempo: nella specie, tale evento non si era ancora realizzato in quanto la produzione dei beni era continuata con la stipula di ulteriori contratti di fornitura, conclusi direttamente dal committente con il subappaltatore, aventi ad oggetto testate cilindriche prodotte con i medesimi stampi.

In via preliminare all'esame della soluzione fornita della Suprema Corte, è opportuno ricordare che, di norma, il rapporto contrattuale tra l'impresa italiana e quella comunitaria può essere ricondotto ad un duplice schema operativo, a seconda che lo stampo resti di proprietà del fornitore nazionale o sia ceduto al cliente non residente, restando in prestito d'uso presso l'operatore italiano.

Nel primo caso, il cliente non residente riconosce all'impresa italiana un "contributo in conto stampi", di importo pari al costo da quest'ultima sostenuto, che la circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 agosto 2010, n. 43 (§ 9) qualifica come il corrispettivo di una prestazione di servizi "generica", non territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 (sul punto, la R.M. 17 agosto 1996, n. 186/E aveva, invece, ritenuto che il contributo in esame sia un anticipo contrattuale, da includere nella base imponibile dei prodotti ceduti in regime di non imponibilità).

Nel secondo caso, che costituisce l'oggetto della sentenza n. 23761/2015, l'Amministrazione finanziaria ha costantemente indicato che, affinché allo stampo si applichi lo stesso trattamento delle cessioni intracomunitarie, è necessario che:

- tra il committente non residente 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 proposito, è dato osservare che, 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 nell'altro Paese comunitario, a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia distrutto o sia divenuto ormai inservibile.

Tali condizioni, richiamate, per esempio, dalla circolare 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464/1994 (§ B.2.3), sono state confermate dall'arresto giurisprudenziale in commento.

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 (nella specie, testate cilindriche).

Coerentemente alla finalità della non imponibilità dell'operazione intracomunitaria, 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 dell'altro Stato membro 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 dai giudici di legittimità, risulta, invece, del tutto estranea alla fattispecie normativa l'ipotesi in cui il committente comunitario, pur non avendo ricevuto lo stampo in consegna nel proprio Stato membro, 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 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.

In definitiva, la decisione d'appello è stata riformata dalla Suprema Corte siccome ha inteso rinvenire la finalità dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993 nel differimento del presupposto relativo al trasferimento materiale del bene nel territorio del cessionario sino all'esaurimento fisico dello stampo in considerazione delle peculiari caratteristiche di obsolescenza, prescindendo dal negozio giuridico (nella specie, il contratto d'appalto) che sta alla base dell'operazione economica (realizzazione dello stampo, strumentale all'adempimento del contratto di fornitura del prodotto finale), rispetto alla quale deve essere verificato il presupposto della movimentazione intracomunitaria del bene dal Paese di origine a quello, diverso, di destinazione ai fini della non imponibilità.