



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 28/09/2007 n. 272

Oggetto:

Istanza di interpello - ALFA s.p.a. -- Artt. 40 e 41 D.L., n. 331/1993. IVA - Operazioni su beni mobili: cessioni beni e prestazioni di servizi

Testo:

Con istanza di interpello, presentata il 22 maggio 2007, concernente l'esatta applicazione degli articoli 40 e 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, e' stato posto il seguente

QUESITO

La ALFA s.p.a., con sede in Italia, fa parte di un gruppo multinazionale che produce e commercializza cuscinetti a sfera e componenti automobilistici.

La ALFA GmbH, societa' del gruppo con sede in Germania, sta per concludere un contratto con un cliente tedesco, GAMMA GmbH, che ha per oggetto la realizzazione di un prodotto ottenuto dalla lavorazione di parti grezze.

Le parti grezze saranno inviate, dalla GAMMA GmbH, alla ALFA italiana che, in base ad un contratto stipulato con la ALFA tedesca, procedera' alla lavorazione, integrando il processo produttivo con parti e componenti, per realizzare il prodotto finito avente le caratteristiche richieste dalla GAMMA GmbH.

I componenti grezzi, ricevuti da ALFA s.p.a. per la lavorazione, rimarranno, in ogni momento, di proprieta' della GAMMA GmbH. I prodotti lavorati saranno trasportati, al termine della lavorazione, in Germania e la ALFA s.p.a. emettera' la relativa fattura, nei confronti di ALFA GmbH, per un valore pari al 75% del valore del prodotto finito.

In termini percentuali, infatti, l'apporto di valore al prodotto finito e' costituito:

- . per il 25% dal valore economico delle parti grezze fornite per la lavorazione da GAMMA GmbH;
- . per il 30% dalle parti e componenti fornite da ALFA s.p.a.;
- . per il 45% dall'attivita' di lavorazione svolta da ALFA s.p.a.

Tanto premesso, la societa' istante, considerato il valore non irrilevante dei prodotti grezzi che, lavorati, faranno parte del prodotto finale, chiede se l'operazione resa dalla ALFA s.p.a. (italiana) alla ALFA GmbH (tedesca) debba essere considerata una cessione di beni ai sensi dell'articolo 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 oppure una prestazione di servizi relativa a beni mobili ai sensi dell'articolo 40, comma 4-bis, del citato D.L. n. 331 del 1993.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA DEL CONTRIBUENTE

La societa' istante, tenuto conto che nel contratto stipulato con la societa' tedesca le parti hanno considerato principale ed essenziale l'attivita' di lavorazione, ritiene di rendere una prestazione di servizi intracomunitaria verso ALFA GmbH.

Tale convinzione e' suffragata, secondo la societa' italiana, dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (Corte Cass., Sez: II, 15 luglio 1980, n. 4581; Corte Cass., Sez. II, 23 luglio 1983, n. 5075) secondo la quale, quando l'attivita' produttiva non viene considerata, nelle intenzioni dei contraenti, un mero strumento per ottenere il bene bensì l'oggetto principale ed essenziale dell'obbligazione assunta, risultando prevalente l'obbligazione di fare su quella di dare, si avra' contratto d'appalto (o contratto d'opera) e dunque prestazione di servizi.

In sostanza, quando alla prestazione di "fare" e' collegata quella di "dare", il criterio della prevalenza del lavoro sulla materia deve essere inteso non in senso oggettivo ma con riguardo alla volonta' delle parti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel caso rappresentato dalla società istante il valore del prodotto finito è determinato per il 55% dai materiali e per il 45% dalla lavorazione.

L'apporto conferito dalla società italiana incaricata della lavorazione è, complessivamente, pari al 75% (30% di materiali grezzi impiegati e 45% costituito dalla lavorazione) del valore totale del prodotto e quindi la lavorazione, costituisce, in termini percentuali, l'operazione di maggior rilievo economico effettuata dalla ALFA s.p.a.

Il restante 25% dei materiali impiegati nella realizzazione del prodotto, inviati dal cliente tedesco, rappresenta invece un quarto del valore complessivo del prodotto finale e rimane sempre di proprietà di quest'ultimo.

Ai sensi dell'articolo 14, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario, mentre, per quanto riguarda le prestazioni di servizi si utilizza un criterio residuale (art. 24 della Direttiva 2006/112/CE), poiché si considera tale ogni operazione che non costituisce cessione di un bene.

Al riguardo, tuttavia, va ricordato che fino all'entrata in vigore della Direttiva 95/7/CE del 10 aprile 1995 le prestazioni di servizi su beni mobili materiali, con invio del bene finito in altro Stato membro (di regola il Paese del committente) erano comunque assimilate dal legislatore comunitario alle cessioni intracomunitarie di beni (art. 28-bis, par. 5, lett. a) della VI Direttiva).

La Direttiva 95/7/CE del 10 aprile 1995 ha abrogato, per motivi di semplificazione, l'anzidetta assimilazione, escludendo dalla nozione di operazione assimilata a cessione intracomunitaria la consegna di beni sottoposti a lavorazione in dipendenza di contratti d'opera, di appalto e simili, attraverso l'utilizzo in tutto o in parte di materie prime o beni spediti o, comunque, forniti dal committente o da terzi per suo conto.

In tale contesto la Circolare n. 145, emanata dal Ministero delle Finanze il 10 giugno 1998, ha precisato che, in presenza di una movimentazione di beni di scarso valore economico inviati dall'acquirente/committente perché il cedente/prestatore li utilizzi nella fase di adattamento, assiemaggio, assemblaggio o montaggio per la realizzazione del prodotto finito fornito all'acquirente/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".

In sostanza, il valore dei beni, anche nella considerazione della citata Circolare n. 145, non è irrilevante nella qualificazione dell'operazione.

Più precisamente, al fine di distinguere in concreto se una determinata operazione rientri nel concetto di cessione ovvero di prestazione occorre fare riferimento a diversi criteri, tra cui assume particolare rilevanza la volontà delle parti.

Tale concetto è richiamato nella Risoluzione n. 141 del 15 settembre 2000, ove è stato chiarito che "la qualificazione di un contratto al fine di stabilire se si è in presenza di un negozio ad effetti reali o, al contrario, ad effetti obbligatori che regolano un facere, non può prescindere, come rilevato dalla Corte di Cassazione, in materia di IVA, con la recente sentenza n. 5935 del 15 giugno 1999, da un'interpretazione del contratto stesso secondo i canoni ermeneutici di cui agli artt. 1362, 1363 e 1366 del codice civile".

I canoni ermeneutici di cui al Codice Civile, richiamati dalla Corte di Cassazione, sono rappresentati appunto dalla comune intenzione delle parti, rilevata dal comportamento delle stesse anche successivamente alla conclusione del contratto, dalla connessione fra le diverse clausole contrattuali lette secondo il senso che, a ciascuna, attribuisce il complesso dell'atto e dall'interpretazione del contratto secondo buona fede.

Infine, importanti indicazioni sono contenute nella sentenza del 29 marzo 2007, in causa C-111/05 della Corte di Giustizia, in cui è stato esaminato il caso della posa in opera di un cavo sottomarino per telecomunicazioni. Infatti, una delle questioni sottoposte alla Corte era se l'operazione dovesse essere qualificata come cessione di un bene ovvero

prestazione di servizio.

Sul punto la Corte ha osservato che "per stabilire se un'unica operazione composita (omissis) debba essere qualificata come cessione di beni o prestazioni di servizi occorre individuare gli elementi predominanti. (omissis) Se e' vero che il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi e' un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si puo' tener conto nel qualificare l'operazione di cui alla causa principale, e' altrettanto vero, come sostiene la Commissione delle Comunita' europee nelle sue osservazioni, che il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva" (vedi punto 37 della sentenza).

Con riguardo alla fattispecie esaminata, la Corte ha quindi concluso che la posa di un cavo sul fondale sottomarino doveva considerarsi un'operazione di cessione in quanto non trasformava la natura del bene su cui interveniva e non lo adattava alle esigenze del cliente (vedi punto 39 della sentenza).

Alla luce di quanto sopra esposto, con riferimento alla fattispecie oggetto dell'interpello, occorre rilevare che:

secondo i canoni ermeneutici di interpretazione dei contratti di cui agli articoli 1362, 1363 e 1366 del Codice Civile richiamati dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 5935 del 15 giugno 1999, emerge l'intenzione dei contraenti di dar vita ad un contratto d'opera e, quindi, ad una prestazione di servizi;

la lavorazione posta in essere dal soggetto nazionale, pur con l'aggiunta di elementi senza i quali il bene finito sarebbe del tutto inidoneo all'uso, e' comunque diretta a trasformare il bene, anche per la parte fornita dal committente, in corrispondenza con le aspettative e con gli interessi contrattuali di quest'ultimo.

A parere della scrivente si puo' quindi concludere che l'operazione di cui trattasi costituisce una prestazione di servizio su bene mobile materiale, resa nei confronti di soggetto passivo di altro Stato membro.

Nel caso concreto, considerato che i beni sono destinati a lasciare il territorio dello Stato, trova applicazione l'articolo 40, comma 4-bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427 il quale dispone che, in deroga a quanto previsto dall'articolo 7, comma 4, lettera,b) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "le prestazioni di servizi relative a beni mobili, qualora siano eseguite nel territorio dello Stato, non si considerano ivi effettuate se sono rese ad un committente soggetto passivo di imposta in altro Stato membro ed i beni sono spediti o trasportati al di fuori del territorio dello Stato".

Pertanto, la scrivente ritiene che la soluzione prospettata dalla societa' istante, nella presupposta corrispondenza della situazione rappresentata a quella che si realizzerà, possa essere accolta; conseguentemente:

- la movimentazione dei beni (in entrata materie prime, in uscita prodotto finito), oggetto della prestazione di servizi, dovrà, secondo quanto previsto al punto 3 della Circolare n. 145 del 10 giugno 1998, essere annotata sul registro di cui all'articolo 50, comma 5, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427;

- i beni inviati in Germania a GAMMA DE, per conto del committente ALFA DE, verranno fatturati a quest'ultima senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 40, comma 4-bis, del citato D.L. n. 331 del 1993;

- i beni ricevuti dalla Germania per la lavorazione e in tale Paese rinviati al termine della prestazione di servizi dovranno essere dichiarati negli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, rispettivamente degli acquisti e delle cessioni, ai soli fini statistici, sempreche', ovviamente, il soggetto nazionale sia tenuto alla presentazione mensile di detti elenchi.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla scrivente direzione Centrale, viene resa ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.