

IVA

Gli effetti dell'omessa tenuta del registro dei movimenti intracomunitari di beni "senza vendita"

di **Marco Peirolo**

L'art. 17, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE considera **"assimilato"** ad una **cessione di beni effettuata a titolo oneroso** "il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro". In particolare, costituisce "trasferimento a destinazione di un altro Stato membro" "qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale effettuato dal soggetto passivo o per suo conto, fuori dal territorio dello Stato membro in cui si trova il bene, ma nella Comunità, per le **esigenze della sua impresa**".

Tali disposizioni sono state recepite dagli artt. 38, comma 3, lett. b), e 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993, in base ai quali è previsto, rispettivamente, che dà luogo:

- ad un **acquisto intracomunitario** "la introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di beni provenienti da altro Stato membro. La disposizione si applica anche nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per **finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa**, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro";
- ad una **cessione intracomunitaria** "l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, (...) di beni ivi esistenti".

In linea generale, pertanto, i cd. **"trasferimenti a se stessi"** assumono **natura intracomunitaria** e vanno assoggettati a IVA nel Paese membro di destinazione anche in assenza dell'effetto traslativo della proprietà e dell'onerosità.

Esistono, tuttavia, alcune fattispecie che sono **escluse da questa classificazione** e che, quindi, non danno luogo ad una operazione intracomunitaria.

In particolare, l'art. 17, par. 2, della Direttiva n. 2006/112/CE richiama i **trasferimenti di beni finalizzati all'esecuzione di una prestazione**. È il caso:

- della "prestazione di un servizio resa al soggetto passivo e avente per oggetto la **perizia o lavori riguardanti il bene** materialmente eseguiti nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene, qualora il bene, al termine

- della perizia o dei lavori, sia rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente spedito o trasportato” (lett. f);
- della “**temporanea utilizzazione del bene**, nel territorio dello Stato membro d’arrivo della spedizione o del trasporto, ai fini di **prestazioni di servizi** fornite dal soggetto passivo stabilito nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene” (lett. g);
 - della “**temporanea utilizzazione del bene**, per una **durata non superiore a ventiquattro mesi**, nel territorio di un altro Stato membro all’interno del quale l’importazione dello stesso bene in provenienza da un paese terzo ai fini di una utilizzazione temporanea fruirebbe del regime dell’**ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all’importazione**” (lett. h).

Sul piano nazionale, tali eccezioni corrispondono agli artt. 38, comma 5, lett. a), e 41, comma 3, del D.L. n. 331/1993, secondo cui, rispettivamente, **non costituisce**:

- **acquisto intracomunitario** “l’introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali (...), se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d’imposta, nello Stato membro di provenienza o per suo conto in altro Stato membro ovvero fuori del territorio della Comunità; l’introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l’esecuzione di prestazioni o che, se importati, beneficerebbero della ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali”;
- **cessione intracomunitaria** l’invio di beni “in altro Stato membro, oggetto di perizie o delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali (...), o per essere ivi temporaneamente utilizzati per l’esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali”.

L’art. 243, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE dispone che “(o)gni soggetto passivo tiene un **registro dei beni spediti o trasportati** da lui stesso o per suo conto fuori dal territorio dello Stato membro di partenza, ma nella Comunità, ai fini delle operazioni consistenti in perizie o lavori riguardanti tali beni o nella loro utilizzazione temporanea, di cui all’articolo 17, paragrafo 2, lettere f), g) e h)”. In pratica, il suddetto registro è previsto per le sole **ipotesi sospensive** riguardanti, da un lato, i beni oggetto di lavori o perizie e, dall’altro, i beni utilizzati per l’esecuzione di prestazioni o ammessi alla temporanea importazione in esenzione totale dai dazi.

La corrispondente norma nazionale, contenuta nell’art. 50, comma 5, del D.L. n. 331/1993, dispone che i movimenti relativi ai **beni trasferiti in ambito intracomunitario a titolo non traslativo** della proprietà devono essere annotati in un apposito **registro**, tenuto e conservato a norma dell’art. 39 del DPR 633/1972.

Gli **effetti dell’omessa istituzione** del registro, al pari della sua omessa compilazione, non sono espressamente disciplinati né sul piano comunitario, né su quello interno.

In tali ipotesi, in sede di verifica, potrebbe accadere che l'Ufficio **neghi la sospensione d'imposta** tenuto conto che l'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331/1993 non prevede **modalità alternative** per dimostrare il titolo non traslativo della proprietà.

In proposito, è dato tuttavia osservare che la stessa Amministrazione finanziaria **non considera tassativo** l'utilizzo del registro dei movimenti intracomunitari laddove il trasferimento dei beni risulti dalla loro **presa in carico su un apposito documento, numerato e conservato** ai sensi del citato art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 (cfr., in tema di "tentata vendita" di beni in altri Paesi membri dell'Unione europea, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 31 marzo 2005, n. 39).

In giurisprudenza, è stato rilevato come *"le **finalità sottese all'istituzione del registro**, considerate dal legislatore con il D.L. n. 331/1993, non siano in via principale quelle dell'identificazione di uno strumento idoneo a vincere le presunzioni di cessione e di acquisto, quanto, piuttosto, quelle di fornire un **valido supporto per controllare i movimenti di beni** nell'ambito del territorio comunitario soprattutto alla luce della caduta delle barriere doganali"* (C.T. Prov. di Cuneo, 8 novembre 2012, n. 145/2/12).

Con la conseguenza, che il regime sospensivo connesso alla movimentazione intracomunitaria non viene meno se il contribuente è in grado di dimostrare il titolo non traslativo della proprietà. In caso, per esempio, di beni provenienti da altro Paese UE, soggetti a lavorazione in Italia, non si realizza un acquisto intracomunitario, soggetto a IVA, se la società è in grado di esibire l'**ordine di lavorazione** e la **fattura emessa nei confronti del committente** comunitario recante lo stesso numero d'ordine.

Secondo questa impostazione, la violazione dell'obbligo di tenuta del registro comporta l'irrogazione della **sanzione amministrativa** di cui all'art. 9, commi 1 e 3, del DLgs. n. 471/1997, ma non anche l'applicazione della regola generale prevista per i movimenti di beni senza vendita all'interno del territorio comunitario, considerati soggetti ad imposta come trasferimenti a "se stessi" ai sensi degli artt. 38, comma 3, lett. b), e 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993.