

IVA

Il registro dei beni movimentati in ambito intra-UE a titolo non traslativo

di **Marco Peirola**

La **Direttiva 2018/1910/UE** del 4 dicembre 2018, nel disciplinare l'accordo di "*call-off stock*", contenuto nel nuovo [articolo 17-bis Direttiva 2006/112/CE](#), applicabile a decorrere dall'1 gennaio 2020, subordina la sospensione d'imposta relativa al **trasferimento intra-unionale** dei beni al rispetto di specifiche condizioni, tra cui quella che impone al soggetto passivo che spedisce/trasporta i beni nello Stato membro del destinatario di annotarne la movimentazione nel **registro** di cui all'[articolo 243, par. 3, Direttiva 2006/112/CE](#).

In linea con questa previsione, la **sospensione d'imposta** non viene meno se i beni oggetto di trasferimento, non prelevati dal destinatario entro 12 mesi dal loro arrivo, sono rispediti entro tale termine allo Stato membro di partenza e il soggetto passivo ne **annota** la **rispedizione** nel citato registro.

L'[articolo 243, par. 3, Direttiva 2006/112/CE](#), novellato dalla **Direttiva 2018/1910/UE**, dispone, a sua volta, che il soggetto passivo che trasferisce i beni nell'ambito del *call-off stock* tiene un **registro** che consente alle Autorità fiscali di verificare la **corretta applicazione del regime**, aggiungendo che il medesimo registro deve essere tenuto anche dal **soggetto passivo destinatario** di una cessione di beni nell'ambito del *call-off stock*.

Le **informazioni** che vanno riportate nel **registro** sono indicate dal nuovo **articolo 54-bis Regolamento UE 282/2011**, introdotto dal **Regolamento UE 2018/1912** del 4 dicembre 2018.

Un analogo registro è previsto dall'[articolo 243, par. 1, Direttiva 2006/112/CE](#) per i **beni spediti/trasportati in altro Stato membro ai fini dell'esecuzione delle prestazioni di servizi** di cui all'[articolo 17, par. 2, lett. f\), g\) e h\)](#), della stessa Direttiva, che disciplina la sospensione d'imposta dei trasferimenti intra-unionali di beni finalizzati, rispettivamente:

- alla **prestazione** avente per oggetto l'**esecuzione di una perizia** o di **lavori** riguardanti i **beni**:
 1. **materialmente eseguiti** nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione/trasporto dei beni;
 2. qualora i beni, al termine della perizia o dei lavori, siano **rispediti** al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale erano stato inizialmente spediti/trasportati;

- alla **temporanea utilizzazione dei beni**, nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione/trasporto, ai fini di **prestazioni di servizi** fornite dal soggetto passivo stabilito nello Stato membro di partenza della spedizione/trasporto dei beni;
- della **temporanea utilizzazione dei beni**, per una durata non superiore a 24 mesi, nel territorio di altro Stato membro all'interno del quale l'importazione degli stessi beni di provenienza da un Paese terzo ai fini dell'utilizzazione temporanea fruirebbe del regime dell'ammissione temporanea in **esenzione** totale dai dazi all'importazione.

Il citato [articolo 17, par. 2, lett. f\), g\) e h\), Direttiva 2006/112/CE](#), tuttavia, a differenza del nuovo [articolo 17-bis](#) della medesima Direttiva, **non subordina** esplicitamente la sospensione d'imposta del trasferimento intra-unionale dei beni alla tenuta del predetto **registro**.

Spostando l'attenzione sulla **corrispondente disciplina italiana**, l'[articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993](#) dispone che i movimenti relativi ai beni spediti in altro Stato membro o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi corrispondenti a quelli dell'[articolo 17, par. 2, lett. f\), g\) e h\), Direttiva 2006/112/CE](#) devono essere **annotati in apposito registro**, tenuto e conservato a norma dell'[articolo 39 D.P.R. 633/1972](#).

L'[articolo 39, comma 1, D.L. 331/1993](#) stabilisce che lo stesso adempimento deve essere osservato, più in generale, quando gli **effetti traslativi o costitutivi** si producono in un **momento successivo alla consegna**, nonché quando i beni sono trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, specificando che la sospensione d'imposta **opera a condizione che sia istituito il registro** di cui all'[articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993](#).

Tale **previsione**, se applicata **rigorosamente**, **si pone in contrasto con la normativa unionale di riferimento**, che per i trasferimenti di beni in dipendenza di una prestazione di servizio non subordina la sospensione d'imposta alla tenuta del registro. Del resto, il novellato [articolo 17-bis Direttiva n. 2006/112/CE](#) dimostra che è solo per i **trasferimenti nell'ambito del regime di call-off stock** che il **registro** rappresenta una condizione essenziale dell'effetto sospensivo.

La portata dell'[articolo 39, comma 1, D.L. 331/1993](#) è stemperata dalla **prassi** amministrativa e dalla **giurisprudenza**.

A fronte di una iniziale posizione dell'Amministrazione finanziaria che aveva ritenuto tassativa l'annotazione della movimentazione dei beni nel registro ([risoluzione AdE 30/E/2000](#)), è stato successivamente precisato che l'obbligo in esame si considera validamente assolto mediante la **"presa in carico"** dei beni su un apposito **documento**, numerato e conservato agli atti della società ([risoluzione AdE 39/E/2005](#)).

Secondo la **giurisprudenza di merito**, la finalità sottesa all'istituzione del registro non è, in via principale, quella di individuare uno strumento idoneo a vincere le presunzioni di cessione e di acquisto, quanto, piuttosto, quella di fornire un valido supporto per **controllare i movimenti di beni** nell'ambito del territorio comunitario, soprattutto a seguito della **caduta delle barriere doganali** (CTP Cuneo, n. 145/2/12 del 08.11.2012).

Di conseguenza, il regime sospensivo connesso alla movimentazione intracomunitaria **non viene meno se il contribuente è in grado di dimostrare il titolo non traslativo della proprietà**, per esempio esibendo 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 la sola irrogazione della sanzione amministrativa di cui all'[articolo 9, commi 1 e 3, D.Lgs. 471/1997](#), ma non anche la riqualificazione dell'operazione come trasferimento a "se stessi".

Questa conclusione è stata confermata dalla **Corte di Cassazione**.

Con la [sentenza n. 26003 del 10.12.2014](#), è stato innanzi tutto osservato che l'[articolo 50 D.L. 331/1993](#) prevede gli **obblighi formali** connessi agli scambi intracomunitari ed opera su un piano diverso da quello dell'identificazione dei presupposti di fatto della fattispecie di non imponibilità, limitandosi a prevedere gli adempimenti formali volti ad agevolare il successivo controllo da parte degli Uffici finanziari e ad evitare atti elusivi o di natura fraudolenta (**Cassazione n. 20575 del 07.11.2011**).

Come affermato dagli stessi giudici di legittimità a proposito dell'omessa indicazione in fattura del codice identificativo del cessionario intracomunitario, un conto è l'**irregolarità formale** della fattura emessa, con tutte le conseguenze che ne derivano sul piano sanzionatorio, altro è invece pretendere che le operazioni per loro natura non imponibili diventino imponibili in dipendenza di una mera irregolarità formale, senza peraltro che tale effetto sia espressamente previsto dalla normativa (**Cassazione n. 12455 del 28.05.2007**).

Nella [sentenza n. 26003/2014](#), si afferma che le medesime considerazioni possono essere estese all'annotazione nel registro di cui all'[articolo 50, comma 5, D.L. 331/1993](#), il quale acquista, in questa prospettiva, una **valenza esclusivamente formale**.

Seminario di specializzazione

LE NUOVE REGOLE IVA SUI VOUCHER

Scopri le sedi in programmazione >