

Il trasferimento intracomunitario di beni in “tentata vendita”

di Marco Peirola - dottore commercialista e revisore legale

Nell'ambito dei rapporti commerciali con controparti di altri Paesi membri dell'Unione europea, è di interesse esaminare i riflessi Iva della “tentata vendita”.

Si tratta di una particolare operazione intracomunitaria, posta in essere dal fornitore per il tramite di un proprio incaricato alla vendita, che agisce per conto del fornitore stesso in qualità di dipendente o, comunque, di rappresentante munito di apposito mandato con rappresentanza a vendere, tenuto alla stipula del contratto e alla consegna della merce.

Il trasferimento intracomunitario di beni in “tentata vendita” non rientra nella disciplina delle c.d. “vendite a distanza”¹, siccome la merce è trasportata direttamente dal fornitore nel Paese membro di destinazione per essere venduta “in loco” mediante la sottoscrizione del contratto da parte dell’acquirente. In pratica, le “vendite a distanza” sono caratterizzate non solo dalla circostanza che l’acquisto è perfezionato da un soggetto privato, ma soprattutto dal fatto che il trasporto della merce venduta è effettuato direttamente a cura del fornitore o per suo conto; ne consegue che la cessione è da intendersi non imponibile anche se avviene nello stesso punto di vendita del soggetto fornitore, qualora il trasporto “a destino” sia effettuato dal fornitore o per suo conto².

Nella “tentata vendita”, invece, non si applica la suddetta disciplina, in quanto è solo all’atto della stipula del contratto effettuata nello Stato membro che ha luogo la vendita del bene.³

Quadro normativo di riferimento

Fatta questa indispensabile premessa, è necessario individuare la normativa applicabile, ai fini Iva, ai beni che vengono movimentati da un Paese membro

¹ Regolate, a livello normativo, dagli artt.40, co.3 e 4, lett.b), e 41, co.1, lett.b) D.L. n. 331/93, convertito dalla L. n.427/93.

² Si veda la norma di interpretazione autentica contenuta nell’art.11-quater, co.1, del D.L. n. 35/05, introdotto, in sede di conversione, dalla L. n. 80/05. Ulteriori indicazioni sono state fornite dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n.20/E/06 (par. 3), secondo cui, ciò che essenzialmente qualifica, in base alla disciplina comunitaria, le “vendite a distanza” è che il trasporto della merce sia effettuato direttamente dal fornitore o per suo conto nei confronti di un acquirente che opera come “privato consumatore”, e non tanto la circostanza che, nella conclusione del relativo contratto, il cliente e il fornitore si avvalgono di mezzi tecnologici di comunicazione a distanza (fax, telefono, e-mail, etc.). Ne consegue che le cessioni di beni sono ammesse al regime di non imponibilità e devono essere assoggettate a imposta nello Stato membro di destinazione - anche se concluse presso il punto vendita del fornitore - quando il trasporto a destinazione dell’acquirente in altro Stato membro viene eseguito a opera del cedente, configurandosi come accessorio all’operazione principale di cessione.

³ Cfr. Risoluzione n. 39/E/05.

a un altro nell’ambito di una “tentata vendita”.

L’articolo 17, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE considera “assimilato” a 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 nell’Unione europea, per le esigenze della sua impresa.

Sul piano nazionale, tali disposizioni sono state recepite dagli artt.38, co.3, lett.b), e 41, co.2, lett. c), del D.L. n.331/93, in base ai quali è previsto, rispettivamente, che dà luogo:

- a un acquisto intracomunitario, l’introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d’imposta di beni provenienti da altro Stato membro. Questa previsione 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;
- a 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 c.d. “trasferimenti a sé stessi” assumono natura intracomunitaria e vanno assoggettati a Iva nel Paese membro di destinazione anche in assenza dei requisiti dell’effetto traslativo della proprietà e dell’onerosità.

Esistono, tuttavia, alcune fattispecie che sono escluse da questa classificazione e che, quindi, non danno

luogo a 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. Si tratta, nello specifico:

- 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 24 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).

A livello domestico, tali eccezioni corrispondono agli artt.38, co.5, lett.a), e 41, co.3, del D.L. n.331/93, secondo cui 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 dell'Unione europea; 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, ovvero 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.

Tentata vendita in Italia di beni provenienti da altro Paese UE

L'introduzione in Italia da altri Stati membri di beni per "tentata vendita" è sottratta alla disciplina degli acquisti intracomunitari per effetto della previsione contenuta nell'art.38, co.5, lett.a), D.L. n.331/93, che fa riferimento all'ipotesi di introduzione nel territorio dello Stato di beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali.

Annotazione dei beni nel registro delle movimentazione intracomunitarie di beni a titolo non traslativo della proprietà

Per l'introduzione e la circolazione in Italia dei beni provenienti da altro Stato membro, in base all'art.1 d.P.R. n.472/96, non è obbligatoria l'emissione:

- né del documento di trasporto per beni viaggianti, fatta eccezione per tabacchi, fiammiferi e prodotti soggetti ad accisa, a imposte di consumo o al regime di vigilanza fiscale, per i quali continuano ad applicarsi le disposizioni riguardanti l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti contenute nel d.P.R. n.627/78;
- né della fattura pro forma.

La movimentazione dei predetti beni deve, invece, risultare da annotazione nell'apposito registro di cui all'art.50, co.5, D.L. n. 331/93⁴.

Regolarizzazione dell'acquisto intracomunitario

Nel momento in cui vengono meno le condizioni per l'applicazione della disposizione in questione, l'introduzione dei beni nel territorio dello Stato dà luogo a una operazione assimilata a un acquisto intracomunitario, con obbligo, da parte del fornitore comunitario, di assolvere i relativi adempimenti, previa nomina di un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato o previa identificazione diretta ai sensi dell'art.35-ter d.P.R. n. 633/72⁵.

L'ipotesi considerata ricorre nel caso in cui i beni trasferiti in Italia in "tentata vendita" vengano ivi venduti o vi restino definitivamente o, comunque, per un tempo superiore a quello previsto dalla normativa doganale comunitaria per il regime dell'ammissione temporanea (pari a 24 mesi).

⁴ Cfr. Risoluzione n. 30/E/00.

⁵ Cfr. Risoluzione n. 30/E/00, cit.

Cessione interna dei beni

La cessione dei beni introdotti in Italia da parte dell'operatore comunitario nei confronti dell'acquirente rileva quale operazione interna, da assoggettare a Iva.

Operativamente, se il cessionario:

- è un soggetto passivo italiano, la cessione è sog-

getta a *reverse charge*, ai sensi dell'art.17, co.2, d.P.R. n.633/72;

- è un "privato consumatore" italiano o estero, ovvero un soggetto passivo non residente, la cessione deve essere assoggettata ad imposta dalla partita Iva italiana del fornitore comunitario.

Cessionario	Adempimenti
Italiano soggetto passivo	<p>Il cessionario italiano deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> • numerare e integrare la fattura intracomunitaria emessa dal fornitore comunitario, indicando sia il controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, sia l'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota propria dei beni • annotare la fattura intracomunitaria così integrata sia nel registro delle fatture emesse, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura e con riferimento al mese precedente, sia nel registro degli acquisti, anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta
Italiano non soggetto passivo, ovvero non residente	<p>La posizione Iva italiana del fornitore comunitario emette fattura con addebito dell'imposta, da annotare nel registro delle fatture emesse entro 15 giorni, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data di emissione</p>

Tentata vendita in altro Paese UE di beni provenienti dall'Italia

In linea di principio, anche per le operazioni di "tentata vendita" che si realizzano nel territorio di un altro Stato membro dovrebbe applicarsi il regime sospensivo, nella specie previsto dall'art.41, co.3 D.L. n.331/93, secondo cui non costituisce cessione intracomunitaria l'invio di beni in altro Stato membro che, se fossero ivi importati, beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

Come, tuttavia, indicato dalla [Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.39/E/05](#), in merito alle operazioni in esame, che si realizzano nel territorio di un altro Stato membro, occorre fare riferimento alla normativa ivi vigente per valutare come siano state recepite da detto Stato membro le disposizioni comunitarie, ossia se esso consideri l'introduzione di beni in "tentata vendita" tra le acquisizioni per finalità rientranti nella sfera d'impresa – come tali assimilate agli ac-

quisti intracomunitari – ovvero se la parifichi alle introduzioni di beni che, a livello doganale, sono completamente esonerati dai dazi all'importazione – in quanto tali non assimilate agli acquisti intracomunitari.

Trasferimento intracomunitario dei beni assimilato a una cessione intracomunitaria

Nella prima ipotesi, in particolare, il trasferimento dei beni dà luogo a una cessione intracomunitaria, non imponibile Iva ai sensi dell'art.41, co.2, lett. c), D.L. n.331/93, con il conseguente obbligo di:

- emissione della fattura in regime di non imponibilità per l'intero carico di beni inviato nello Stato membro di destinazione;
- acquisizione intracomunitaria nel medesimo Stato per il tramite del numero di partita Iva previamente acceso "in loco", direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale.

Soggetto	Adempimenti
Cedente italiano	<ul style="list-style-type: none"> • emissione della fattura nei confronti della propria posizione Iva aperta nello Stato membro di destinazione dei beni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della cessione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e dell'eventuale norma comunitaria o nazionale di riferimento (art.138 della Direttiva n. 2006/112/CE e art.41 D.L. n.331/93) • annotazione, distinta, della fattura nel registro delle fatture emesse, entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione • presentazione del modello INTRA 1-bis, entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura intracomunitaria di vendita

Cedente italiano, a mezzo della posizione Iva aperta nello Stato membro di destinazione dei beni	Acquisizione intracomunitaria, secondo le modalità e nel rispetto dei termini previsti dalla legislazione locale
--	--

Cessione dei beni già introdotti nello Stato membro di destinazione

La successiva vendita dei beni già introdotti nello Stato membro di destinazione si configura come una operazione interna, da assoggettare a Iva locale per il tramite della propria posizione Iva se il cessionario è un “privato consumatore” o un soggetto passivo

stabilito in un diverso Stato membro. Se, invece, si tratta di un soggetto passivo stabilito nello stesso Stato membro, occorre verificare se sia obbligatorio il *reverse charge*, nel qual caso è il cessionario stesso che deve applicare l’imposta a fronte della fattura emessa dal cedente italiano come operazione non soggetta a Iva in Italia.

Reverse charge nel Paese membro di destinazione dei beni	Adempimenti
Obbligatorio	<p>Il fornitore italiano deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> • emettere fattura nei confronti del cessionario, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della prestazione, con l’indicazione, in luogo dell’ammontare dell’imposta, dell’annotazione “inversione contabile” e dell’eventuale norma comunitaria o nazionale di riferimento; • annotare la fattura nel registro delle fatture emesse, entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell’operazione.
Non obbligatorio	<p>La posizione Iva locale del fornitore italiano deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> • emettere fattura con addebito dell’Iva locale nei confronti del cessionario; • adempiere agli ulteriori obblighi Iva previsti dalla legislazione locale.

Annotazione dei beni nel registro delle movimentazioni intracomunitarie di beni a titolo non traslativo della proprietà

In via generale, i movimenti relativi ai beni trasferiti in ambito intracomunitario a titolo non traslativo della proprietà devono essere annotati nel registro di cui all’art.50, co.5, del D.L. n. 331/93.

Tuttavia, l’Amministrazione finanziaria ha ammesso, in alternativa all’annotazione del suddetto registro, la presa in “carico” dei beni, destinati a essere trasportati in altro Paese membro, su un apposito documento, numerato e conservato agli atti della società a norma dell’art.39 d.P.R. n. 633/72⁶.

In giurisprudenza, è stato invece ritenuto che la

violazione dell’obbligo di tenuta del registro comporta l’irrogazione della sanzione amministrativa (di cui all’art.9, co.1 e 3, D.Lgs. n.471/97), ma non anche l’applicazione dell’Iva nel Paese membro di destinazione prevista per i trasferimenti a “se stessi”; è stato, infatti, rilevato come le finalità sottese all’istituzione del registro in esame 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 a seguito della caduta delle barriere doganali⁷.

⁶ Cfr. Risoluzione n. 39/E/05, cit.

⁷ Cfr. CTP di Cuneo n. 145/2/12.