

Una delle indicazioni contenute nella risposta a interpello n. 65 dell'Agenzia delle entrate

Data Stampa 6901-Data Stampa 6901

Cessioni intraUe, senza Iva pure quelle comprovate in ritardo

La risposta delle Entrate sulla prova tardiva

Resta salva per il cedente al sopraggiungere delle prove della fuoriuscita del bene dal territorio nazionale la possibilità di recuperare l'imposta versata mediante l'emissione della nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26 del decreto Iva ovvero mediante istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 30ter del decreto Iva..., in linea con le indicazioni fornite dalla Corte di giustizia della Ue, che impone agli Stati membri di assicurare sempre il beneficio della non imponibilità, ovvero prevedere il "diritto del soggetto passivo al rimborso dell'Iva" assoluta, nell'ipotesi in cui venga fornita la prova dell'avvenuta esportazione

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Niente Iva sulle cessioni intracomunitarie, anche se comprovate in ritardo. Le cessioni nei confronti di soggetti passivi identificati in un altro paese Ue di beni spediti o trasportati ed effettivamente trasferiti in un altro Stato membro non sono imponibili, indipendentemente dall'applicabilità della sanzione prevista nel caso in cui il trasporto all'estero non sia provato entro novanta giorni dalla consegna dei beni stessi nel territorio dello Stato al cessionario. È uno dei chiarimenti desumibili dalla risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 65 del 4 marzo 2026, concernente le modifiche che il dlgs n. 87/2024 di riforma delle sanzioni tributarie ha apportato all'art. 7, comma 1, del dlgs n. 471 del 18 dicembre 1997, in materia di violazioni e sanzioni relative alle esportazioni (e cessioni intraUe).

La novità della riforma. L'art. 2, comma 1, lett. e), n. 1, del dlgs n. 87/2024 ha modificato e integrato l'art. 7, comma 1, del dlgs n. 471/1997, che, in relazione alle cessioni all'esportazione a cura del cessionario non residente, non imponibili ai sensi dell'art. 8, lett. b) e b-bis), del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, commina al cedente una sanzione nel caso in cui il trasporto o la spedizione dei beni al di fuori dell'Ue non avvenga nel termine previsto dalle predette disposizioni, salvo che, nei trenta giorni

successivi, venga eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

La modifica consiste nella fissazione della misura della sanzione al 50% dell'imposta (in precedenza dal 50 al 100%).

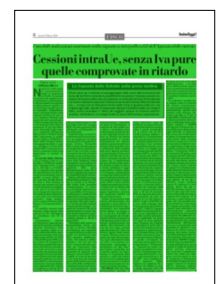
L'integrazione consiste nell'estensione (apportata per ragioni di coerenza, secondo la relazione illustrativa) della stessa sanzione anche al cedente nell'ambito delle cessioni intracomunitarie non imponibili ai sensi dell'art. 41 del dl n. 331 del 30 agosto 1993, qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna, ferma la possibilità di evitare la sanzione regolarizzando la fattura, con versamento dell'Iva, nei trenta giorni successivi. La nuova disposizione, applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, ha stimolato alcune considerazioni (si veda *ItaliaOggi Sette* del 3 giugno 2024), in parte espresse anche dall'istante nell'interpello sopra richiamato.

In primo luogo, si è osservato che le due previsioni normative ora equiparate sul piano sanzionatorio sono sostanzialmente diverse. Nell'ambito delle cessioni all'esportazione non imponibili ai sensi del citato art. 8, lett. b) e b-bis), la fuoriuscita dei beni dal territorio unionale entro un determinato termine è un elemento costitutivo della fattispecie, fermo restando che, come meglio si di-

rà appresso, la sopravvenuta acquisizione della prova dell'esportazione, anche oltre il termine, legittima comunque la non imponibilità della cessione.

Inoltre, ai fini della non imponibilità delle cessioni di cui alla lett. b) (nonché, è da ritenere, della lettera b-bis, introdotta successivamente), la norma, non prevedendo espressamente la possibilità di lavorazioni, trasformazioni e simili dei beni oggetto delle cessioni, presuppone che i beni stessi debbano essere esportati nello stato originario. A tal fine, gli uffici doganali avranno cura di accertare... il rispetto del termine di 90 giorni nonché l'identità e lo stato originario dei beni esportati con quelli descritti in fattura (circolare ministero finanze n. 26 del 3 agosto 1979).

Nell'ambito delle cessioni intracomunitarie, invece, l'art. 41, lett. a), del dl n. 331/1993, nel dichiarare non imponibili le cessioni di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, indifferentemente, "dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto", non prevede alcun termine per l'esecuzione della spedizione o del trasporto a destinazione. Al riguardo, nella sentenza 18 novembre 2010, C-84/09, la Corte di giustizia Ue ha osservato che nessuna norma della direttiva prevede che, ai fini della configurazione dell'operazione come cessione intracomunitaria esente nel paese di origine e acquisto intracomunitario imponibile nel paese di destinazione, il trasporto del bene debba ave-



re inizio o concludersi entro un determinato periodo di tempo; anzi, aggiunge la Corte, impone un termine del genere pregiudicherebbe il corretto funzionamento del sistema, perché la tassazione nell'uno o nell'altro Stato potrebbe essere influenzata dalla condotta delle parti. Questa conclusione, ha precisato la Corte, non è inficiata dal fatto che la normativa nazionale prevede un termine per il trasferimento del bene nell'altro Stato membro, decorso il quale le autorità fiscali richiedono il pagamento dell'Iva. Infatti, qualora il trasporto a destinazione avvenga dopo il decorso del termine e l'autorità tributaria abbia quindi già preteso il pagamento dell'Iva sulla cessione, l'imposta percepita dovrà essere rimborsata, su richiesta del contribuente, per evitare la doppia imposizione connessa alla riscossione dell'Iva nel Paese di destinazione.

Inoltre, diversamente dalle cessioni all'esportazione non imponibili ai sensi dell'art. 8, la definizione di cessione intracomunitaria non imponibile fornita dall'art. 41, comma 1, lett. a), del dl n. 331/1993, oltre a contemplare che il trasferimento dei beni nel paese Ue di destinazione possa essere effettuato, indistintamente, dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto, prevede espressamente che i beni che formano oggetto della cessione stessa "possono essere sottoposti per conto del cessionario, a opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni". Quest'ultima possibilità mal si concilia, quindi, con l'introduzione, in via generale, della sanzione a carico del cedente nel caso in cui il trasferimento dei beni nel paese Ue di destinazione non avvenga entro novanta giorni dalla consegna.

Gli effetti. Alla luce della giurisprudenza unionale, la nuova previsione, lungi dal modificare la nozione di cessione intracomunitaria non imponibile, è quindi riconducibile tra le misure che gli Stati membri possono adottare, ai sensi dell'art. 131 della direttiva Iva, per assicurare la corret-

ta e semplice applicazione delle esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso, nel rispetto però dei principi generali dell'ordinamento dell'Ue, in particolare la certezza del diritto e la proporzionalità. Di conseguenza, si è ritenuto che la nuova disposizione non possa giustificare la pretesa impositiva laddove risulti provato, anche oltre il termine di legge, che i beni oggetto della cessione intracomunitaria abbiano lasciato il territorio dello Stato e siano arrivati nel paese Ue di destinazione. Un riferimento utile, sul punto, si rinviene nelle indicazioni che l'Agenzia delle entrate ha fornito nella risoluzione n. 98 del 10 novembre 2014 con riguardo alla mancata esportazione dei beni nel termine di cui alla lettera b) dell'art. 8, dpr n. 633/1972. Alla luce della sentenza della Corte di giustizia del 19 dicembre 2013, C-563/12 l'Agenzia ha infatti riconosciuto che il regime di non imponibilità proprio delle cessioni all'esportazione è applicabile "sia quando il bene sia stato esportato entro i 90 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione, sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni... purché, ovviamente, sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione". Nell'occasione, l'Agenzia ha inoltre ammesso la possibilità di recuperare l'Iva "nel frattempo versata ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del citato decreto n. 471 del 1997", con le modalità descritte appresso. Infine, l'Agenzia ha aggiunto che è evidente "che laddove la merce risulti esportata oltre i 90 giorni ma, comunque, entro i 30 giorni previsti, ai fini della regolarizzazione, e si abbia prova dell'avvenuta esportazione, il contribuente potrà esimersi dal versamento dell'imposta senza per questo incorrere in alcuna violazione sanzionabile".

Le medesime considerazioni valgono anche in relazione alle cessioni intracomunitarie, come peraltro chiarito (ina-

spettatamente, giacché fuori contesto) nella relazione illustrativa del dlgs n. 81 del 12 giugno 2025, correttivo di talune disposizioni della riforma fiscale, e confermato nella recentissima risposta n. 65/2026 dell'Agenzia. Premesso che, ai sensi della nuova disposizione sopra descritta, in mancanza della prova del trasferimento nel paese Ue nel termine di novanta giorni dalla consegna dei beni al cessionario o a terzi per suo conto, il cedente è tenuto a regolarizzare l'operazione mediante emissione di nota di debito e "versamento" dell'Iva nei successivi 30 giorni, pena la sanzione del 50% dell'imposta, l'Agenzia puntualizza tuttavia che resta fermo, qualora il cedente ottenga poi la prova che il bene è stato trasferito nel paese Ue di destinazione, anche oltre il termine di novanta giorni, il cedente potrà recuperare l'imposta regolarizzata mediante nota di variazione ai sensi dell'art. 26 del dpr n. 633/1972, ovvero mediante istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter del dpr n. 633/1972 (dunque entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso). È da osservare, a quest'ultimo proposito, che, non essendo specificato altrimenti, le due modalità vengono presentate nella risposta come alternative discrezionalmente utilizzabili dal contribuente (ovviamente nel rispetto dei differenti termini decadenziali), senza quella pregiudizialità che, secondo l'orientamento dell'Agenzia, grava in via di principio sulla possibilità di chiedere il rimborso ex art. 30-ter, ovvero la mancata attivazione incolpevole della procedura della nota di variazione. Del resto, nella risposta n. 762/2021, l'Agenzia ha escluso la pregiudizialità anche nell'ipotesi in cui non sussista il rischio di perdite di gettito erariale, chiarendo che, in tal caso, il cedente/prestatore che, anche per negligenza, non ha emesso la nota di variazione in diminuzione nel termine di legge potrà presentare l'istanza di rimborso dell'Iva fatturata indebitamente ai sensi dell'art. 30-ter.

© Riproduzione riservata ■