

Le novità del dlgs di attuazione della riforma fiscale: altri 30 giorni per mettersi in regola

# Cessioni intraUe con scadenza

## Beni a destinazione entro 90 giorni o il cedente è sanzionato

DI FRANCO RICCA

**N**ovanta giorni per perfezionare la cessione intracomunitaria realizzata con trasporto a cura dell'acquirente o di terzi: se entro questo termine non ottiene la prova del trasferimento dei beni nel paese Ue di destinazione, il cedente ha trenta giorni di tempo per regolarizzare la fattura e versare l'Iva, pena l'applicazione di una sanzione pari al 50% dell'imposta. È quanto stabilisce l'articolo 2, comma 1, lett. e), n. 1, del dlgs di riforma delle sanzioni tributarie definitivamente approvato dal governo, che dà attuazione alla legge delega sulla riforma fiscale.

La norma modifica l'art. 7, comma 1, del dlgs 18 dicembre 1997, n. 471, che, in relazione alle cessioni all'esportazione a cura dei cessionari non residenti, non imponibili ai sensi dell'art. 8, lett. b) e b-bis), del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, prevede a carico del cedente la sanzione dal 50% al 100% dell'imposta nel caso in cui il trasporto o la spedizione dei beni al di fuori dell'Ue non avvenga nel termine previsto dalle predette disposizioni (rispettivamente novanta e centotanta giorni), salvo che, nei trenta giorni successivi, venga eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

Al riguardo, l'art. 2 del dlgs di riforma fissa anzitutto la sanzione nella misura del 50%. In secondo luogo, estende (per ragioni di coerenza, come dice la relazione illustrativa) la previsione sanzionatoria in esame anche al soggetto che effettua cessioni intracomunitarie non imponibili ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera a), 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 regolariz-

zando la fattura, con versamento dell'Iva, nei trenta giorni successivi.

Di conseguenza, anche nell'ambito delle cessioni intracomunitarie eseguite mediante trasporto o spedizione a cura del cessionario oppure di terzi per suo conto, il cedente rischia di essere sanzionato nel caso in cui non si abbia prova dell'arrivo dei beni nel paese Ue di destinazione entro novanta giorni.

La novità, che si applicherà alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 (da cui un problema di carattere transitorio simile a quello segnalato da *ItaliaOggi* del 28 maggio scorso con riferimento alla nuova disciplina di regolarizzazione degli acquisti senza regolare fattura), sollecita qualche considerazione.

**Ambiti differenti.** Occorre anzitutto rilevare che le due previsioni normative ora equiparate sul piano sanzionatorio sono sostanzialmente diverse. In primo luogo, nell'ambito delle cessioni all'esportazione non imponibili ai sensi dell'art. 8, lett. b) e b-bis), del dpr n. 633/1972, la fuoriuscita dei beni dal territorio unionale entro un determinato termine è un elemento costitutivo della fattispecie, tant'è che la sanzione scatta, per l'appunto, nel caso in cui tale termine non sia rispettato. Inoltre, ai fini della non imponibilità delle cessioni di cui alla lett. b) (nonché, è da ritenere, della lettera b-bis, introdotta recentemente), 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 novanta 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 avere 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 (nella fattispecie, del Regno Unito) prevede un termine di due mesi entro il quale il bene deve essere trasferito 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 suddetto 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 delle suddette disposizioni 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, assembraggio o adattamento ad altri beni". Quest'ultima possibilità mal si concilia 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, sicché occorrerebbe quantomeno differenziare tale ipotesi.

**Effetti.** Tirando le fila del discorso, ferme restando le riserve appena espresse, sembra di poter dire, anche alla luce della giurisprudenza unionale, che la nuova previsione, lungi dal modificare la nozione di cessione intracomunitaria non imponibile, è riconducibile tra le misure che gli stati membri possono adottare, ai sensi dell'art. 131 della direttiva Iva, per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Poiché tali misure devono però rispettare i principi generali dell'ordinamento dell'Ue, in particolare la certezza del diritto e la proporzionalità, oltre che, naturalmente, i principi e le norme dell'ordinamento nazionale, la nuova disposizione non potrà legittimare la pre-

tesa impositiva laddove risulti provato, anche oltre il termine, che i beni oggetto della cessione intracomunitaria abbiano lasciato il territorio dello stato e siano arrivati nel paese Ue di destinazione. Su questo punto, si può fare riferimento, *mutatis mutandis*, alle 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. Preso atto di quanto dichiarato dalla Corte di giustizia Ue nella sentenza 19 dicembre 2013, C-563/12 sulle questioni sollevate con riguardo alla simile normativa ungherese, l'Agenzia ha riconosciuto che il regime di non imponibilità proprio delle cessioni all'esportazione è applicabile "sia quando il bene sia stato esportato entro i novanta giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei trenta giorni previsto per eseguire la regolarizzazione, sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di novanta giorni... purché, ovviamente, sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione". 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. In particolare, per quanto concerne le modalità di recupero dell'imposta versata in sede di regolarizzazione, il contribuente potrà procedere all'emissione di una nota di variazione... In alternativa, il contribuente potrà sempre azionare la richiesta di rimborso... È evi-

dente, infine, che laddove la merce risulti esportata oltre i novanta giorni ma, comunque, entro i trenta 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".

A quest'ultimo proposito, va detto che vi è incertezza in merito alle modalità di regolarizzazione; l'estensione della fattispecie potrebbe quindi rappresentare l'occasione per fare chiarezza. In particolare, è dubbio se l'onere del versamento dell'Iva dalla norma debba essere assolto con uno specifico pagamento, oppure sia sufficiente, come parrebbe logico, contabilizzare a debito l'imposta emergente dalla nota di variazione con riferimento al periodo di emissione del documento. Ove si ritenesse, sulla base dell'interpretazione meramente letterale, di privilegiare la prima soluzione, occorrerebbe precisare il codice tributo da indicare nel modello F24, se sia possibile effettuare il pagamento mediante compensazione e, infine, come debbano essere riportati i dati nella Lipe (considerando che la liquidazione periodica del mese o trimestre di riferimento potrebbe evidenziare un credito d'imposta e nel modello non è possibile indicare i versamenti, eccettuati quelli per l'immatricolazione dei veicoli).

— © Riproduzione riservata — ■

*Novanta giorni per perfezionare la cessione intracomunitaria: se entro questo termine non ottiene la prova del trasferimento dei beni nel paese Ue di destinazione, il cedente ha trenta giorni di tempo per regolarizzare la fattura e versare l'Iva, pena l'applicazione di una sanzione pari al 50% dell'imposta*

## Le novità del dlgs sanzioni

Nelle cessioni intracomunitarie con trasporto o spedizione a cura del cessionario o di terzi per suo conto, i beni devono essere trasferiti a destinazione entro 90 giorni dalla consegna

In caso di inosservanza del termine, il cedente è soggetto alla sanzione del 50%, salvo che, nei trenta giorni successivi non provveda a regolarizzare la fattura e a versare l'imposta