

Risposta n. 236/2024

OGGETTO: Cessioni intracomunitarie ex articolo 41 del DL n. 331 del 1993 – mancato trasporto del bene in altro Stato membro – trattamento sanzionatorio della violazioni commesse ante 1° settembre 2024 – d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA] nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società con sede legale in [...], non stabilita ma registrata ai fini IVA in Italia, appartenente al Gruppo [...], leader mondiale nella progettazione e costruzione, tra le altre, di [...].

Nell'ambito della propria attività, l'istante riferisce di aver acquistato dei beni, da installare poi in [...], dalla società italiana [BETA] S.p.a., anch'essa appartenente al Gruppo [...].

[BETA] S.p.a. ha documentato le suddette cessioni tramite emissione di fatture non imponibili, ai sensi dell'articolo 41 decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, indicando la partita IVA [...] dell'istante, trattandosi di merci destinate ad essere spedite in [...] ed ivi installate.

Tuttavia, le merci di cui sopra non sono state consegnate in [...]; l'istante ha, dunque, acquistato la proprietà di tali merci mentre esse si trovavano in Italia e le ha conservate presso lo stabilimento italiano di [BETA] S.p.a. per la lavorazione.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere se, con riferimento alle predette operazioni, possa trovare applicazione l'articolo 2, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, che, nel modificare l'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ha previsto una sanzione amministrativa pari al cinquanta per cento dell'IVA nei confronti di *«chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna. La sanzione di cui ai periodi precedenti non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta»*.

Il dubbio nasce dalla previsione contenuta nell'articolo 5 del decreto legislativo n. 87 del 2024, secondo cui le disposizioni di cui al citato articolo 2 del medesimo decreto si applicano alle *«violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che, le disposizioni di cui agli articoli 2 e 5 del decreto legislativo n. 87 del 2024 debbano essere interpretate nel senso che la nuova disciplina si applica anche alle cessioni intracomunitarie per le quali il termine di novanta giorni (entro il quale occorre fornire la prova di uscita dei beni dal territorio nazionale) non sia ancora decorso alla data del 1° settembre 2024.

Secondo l'istante, infatti, *«la "violazione" di cui all'art. 5 del decreto legislativo n. 87 del 2024 risulta effettivamente "commessa" il primo giorno successivo alla scadenza del termine di 90 giorni dalla consegna dei beni in Italia. Pertanto, sulla base dell'interpretazione letterale delle nuove norme, il soggetto passivo che ha emesso fatture non imponibili per vendite intracomunitarie dall'Italia di beni ivi consegnati entro il o il 2 giugno 2024, senza aver ottenuto conferma del loro arrivo nello Stato membro dell'UE di destinazione, dovrebbe essere autorizzato a porre in essere tutte le necessarie azioni correttive, al fine di evitare il rischio di sanzioni».*

Pertanto, *«l'Istante ritiene che, in data 1° settembre 2024, per i beni consegnati da [BETA] alla Società in Italia entro il o il 2 giugno 2024, e ancora sul territorio italiano, entro 30 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni, ossia entro il 1° ottobre 2024 (ovvero entro 30 giorni dalla notifica della risposta alla presente istanza di interpello - si veda di seguito) - [ALFA] potrà ottenere che il fornitore [BETA]:*

(i) Emetta note di addebito di sola IVA, ad integrazione delle fatture di vendita intracomunitarie non imponibili relative ai beni consegnati entro il o il 2 giugno 2024 e ancora in Italia al 1° settembre 2024;

e

(ii) versi detta IVA all'Erario.

[ALFA] ritiene di avere diritto a detrarre l'IVA addebitata da [BETA], includendo le note di addebito di cui sopra all'interno della dichiarazione annuale IVA per l'anno in cui esse verranno emesse, ossia entro il termine per la dichiarazione IVA annuale per l'anno 2024.

La procedura di cui sopra consentirà inoltre a [BETA] di regolarizzare le operazioni, sicché non si applicherà la nuova sanzione prevista dall'art. 2, comma 1, lett. e) del Decreto.».

Infine, l'istante, tenuto conto dei principi di buona fede e cooperazione tra Fisco e contribuenti previsti dallo Statuto del Contribuente, chiede che il periodo di 30 giorni per la regolarizzazione inizi a decorrere dalla data in cui sarà notificata la risposta alla presente istanza di interpello.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere è reso tenendo conto unicamente delle informazioni fornite dalla Società, non supportate da alcuna documentazione, qui assunte acriticamente, rispetto alle quali resta impregiudicata ogni possibilità di valutazione e controllo di merito da parte degli organi competenti.

L'articolo 2 del d.lgs. n. 87 del 2024, nel modificare l'articolo 7 del d.lgs. n. 471 del 1997, ha introdotto una sanzione *ad hoc* - pari al cinquanta per cento dell'IVA dovuta - da applicare nei confronti di «*chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell' articolo 41, comma 1, lettera a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 , convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 , qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non*

risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna. La sanzione di cui ai periodi precedenti non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.».

Secondo quanto emerge dalla relazione illustrativa al d.lgs. n. 87 del 2024, la misura sanzionatoria e la correlata procedura di regolarizzazione disposta per cessioni intra-comunitarie sono state introdotte per "coerenza" con quanto già previsto, con riguardo alle esportazioni, dal comma 1 del citato articolo 7 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Per espressa previsione legislativa contenuta nell'articolo 5 del d.lgs. n. 87 del 2024, *«Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024».*

Al fine, dunque, di individuare il "*dies a quo*" a partire dal quale è consentito applicare le nuove misure sanzionatorie, occorre aver riguardo alla data in cui la violazione è commessa.

Al riguardo, con riferimento alle cessioni intracomunitarie, l'articolo 41, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 331 del 1993 stabilisce che:

«1. Costituiscono cessioni non imponibili:

a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta; [...].».

Affinché un'operazione possa essere qualificata come cessione intracomunitaria non imponibile, occorre, dunque che:

- il cedente e l'acquirente siano entrambi operatori economici;
- l'operazione sia onerosa;
- sia acquisito o trasferito il diritto di proprietà o altro diritto reale;
- i beni siano effettivamente trasferiti in altro Stato membro.

Al riguardo, con la risoluzione del 28 novembre 2007, n. 345/E, è stato precisato che *«L'invio dei beni in altro Stato dell'Unione europea è elemento costitutivo della cessione intracomunitaria (art. 41, comma 1, lett. a, del D.L. n. 331 del 1993), in assenza del quale non può considerarsi legittima l'emissione di una fattura senza applicazione dell'imposta»* (in tal senso anche la risoluzione del 15 dicembre 2008, n. 477/E).

L'articolo 39 del medesimo decreto-legge n. 331 del 1993, dispone che *«1. Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza. [...]*

2. Se anteriormente al verificarsi dell'evento indicato nel comma 1 è stata emessa la fattura relativa ad un'operazione intracomunitaria la medesima si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura.

[...]».

Tanto premesso, con riferimento alle cessioni che, ai sensi delle disposizioni innanzi citate, si considerano effettuate prima del 1° settembre 2024, non è consentita l'applicazione della previsione sanzionatoria di cui all'articolo 7, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, secondo cui la violazione si configura quando *«il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna»* ed il contribuente non

abbia provveduto, entro i successivi trenta giorni, a regolarizzare la fattura e a versare l'imposta - cui consegue l'applicazione di una sanzione pari al 50 per cento dell'imposta non assolta - poiché detta previsione ha effetto, per espressa previsione normativa, alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Con riferimento alle cessioni effettuate in data antecedente il 1° settembre 2024 - stante la mancanza di un termine oltre il quale si configura la violazione e ricorrono le condizioni per applicare la sanzione - il mancato trasporto dei beni in altro Stato membro rende la cessione irregolare sin dalla sua effettuazione, sicché resta applicabile la sanzione di cui all'articolo 6, comma 1 del d.lgs. n. 471 del 1997, vigente *ratione temporis*.

Nel caso prospettato, dunque, con riferimento alle cessioni eseguite "*entro il o il 2 giugno 2024*" ovvero entro il 31 agosto 2024, la violazione si configura nel caso in cui il bene non sia stato trasferito in altro Stato membro - e non anche quando lo stesso «*non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna*» - e ad essa continua ad applicarsi la sanzione disposta dall'articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (dal 90 al 180 per cento dell'imposta non applicata). Resta salva la possibilità per il cedente di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per definire le sanzioni in misura ridotta, previa integrazione delle fatture, emesse senza IVA, mediante note di variazione in aumento *ex* articolo 26, comma 1, del decreto IVA, e il versamento della maggiore imposta e degli interessi dovuti.

A sua volta l'istante/cessionario - trattandosi di acquisti rilevanti in Italia - potrà recuperare l'IVA addebitatagli dal cedente con le predette note di debito mediante la

procedura del portale elettronico di cui all'articolo 38-*bis*2 del decreto IVA, purché ne ricorrano le condizioni ed in assenza di cause ostative all'erogazione dello stesso come individuate dal citato articolo, ovvero, alternativamente, tramite la dichiarazione annuale presentata dalla sua posizione IVA in Italia. Sul punto si rinvia alle indicazioni fornite con la risposta ad interpello n. 359 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 20 maggio 2021.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**