Cessioni intracomunitarie: entro 90 giorni l’uscita dei beni

Con il decreto “sanzioni” (art. 2 del DLgs. 87/2024), emanato in attuazione della legge delega di riforma fiscale, è stata introdotta una nuova disposizione concernente il termine entro il quale effettuare le **cessioni intracomunitarie** di beni con trasporto o spedizione a cura del cessionario.
Il nuovo tenore dell’art. 7 comma 1 del DLgs. 471/97 stabilisce che è soggetto a una sanzione pari al **50% dell’imposta** chi effettua cessioni intracomunitarie in regime di non imponibilità IVA, nella circostanza in cui i beni trasportati o spediti – a cura del cessionario non residente – non siano pervenuti nello Stato membro Ue di destinazione entro 90 giorni dalla consegna.

La sanzione descritta non si applica, tuttavia, se nei 30 giorni successivi la fattura è **regolarizzata** ed è eseguito il **versamento** dell’IVA.

Quanto alla decorrenza, l’art. 5 del DLgs. 87/2024 stabilisce che le modifiche al DLgs. 471/97 riguardano le “violazioni commesse a partire dal **1° settembre 2024**”.

Secondo le intenzioni del legislatore, emergenti dalla relazione illustrativa allo schema di DLgs., la disposizione è introdotta “per **coerenza**” rispetto alla disciplina delle cessioni all’esportazione, per le quali l’art. 7 comma 1 del DLgs. 471/97 già prescrive una sanzione del 50% dell’IVA non applicata se il trasporto o la spedizione dei beni al di fuori del territorio dell’Ue non avviene **entro 90 giorni** dalla consegna (prima del DLgs. 87/2024 la sanzione era, invece, compresa tra il 50% e il 100% dell’imposta).

Appare, dunque, necessario, a un primo esame, comprendere se

vi siano i presupposti per ritenere pienamente giustificata una siffatta “coerenza” tra il nuovo regime sanzionatorio per le cessioni intracomunitarie e quello vigente per le cessioni all’esportazioni.

Si osserva innanzitutto che, a livello normativo, diversamente dall’art. 8 comma 1 lett. b) del DPR 633/72 (riferito alle esportazioni con trasporto o spedizione a carico del cessionario extra Ue), la disciplina delle cessioni intracomunitarie, di cui all’art. 41 comma 1 del DL 331/93, è la medesima per le vendite curate dal cedente e per quelle curate dal cessionario e, soprattutto, **non contempla** un **termine** per l’invio dei beni all’estero. Né una tale condizione è stata inserita nella riforma derivante dai “quick fixes” (come, ad esempio, l’obbligo di presentare gli elenchi INTRA vendite).

In breve, la necessità di provare la ricezione entro il termine di 90 giorni, non prevista dalla legislazione sul regime di non imponibilità IVA, sarebbe “imposta” dalla norma sanzionatoria.

Nella fattispecie, verrebbe prevista, a carico dei soggetti unionali, una **condizione** (quella di invio dei beni entro un determinato termine) che, per le operazioni intracomunitarie, non consta nella direttiva 2006/112/Ce, nel Reg. Ue n. 282/2011 e nel DL 331/93 (modificati nell’ambito dei c.d. “quick fixes”).

Né sembrerebbe confacente invocare il principio di **uguaglianza** (o “non discriminazione”), in forza del quale non è possibile riconoscere a un soggetto unionale minori diritti (o maggiori oneri) rispetto a un soggetto di un Paese terzo (si pensi all’istituto del deposito IVA Ue, a fronte dell’esistente regime di deposito doganale per le merci extra Ue). Peraltro, anche le necessarie esigenze di tutela erariale non paiono così fortemente stringenti, se si rammenta che, in ambito Ue, sussistono strumenti accertativi rafforzati (su

tutti, la cooperazione amministrativa tra Stati membri).

Un termine inerente la ricezione dei beni nello Stato membro di destinazione è rinvenibile all'art. 45-*bis* par. 1 del Reg. Ue n. 282/2011, ove sono individuati i documenti che possono costituire **presunzione** di **invio della merce** all'estero ai fini dell'Amministrazione finanziaria (la quale può, comunque, rifiutarla).

Tra le presunzioni, per provare il regime unionale di esenzione da IVA *ex* art. 138 della direttiva 2006/112/Ce, è richiesto al venditore il possesso di una **dichiarazione scritta** dell'**acquirente**, la quale certifichi che "i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni". Tale dichiarazione scritta, secondo il Regolamento, "indica la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; la quantità e la natura dei beni; la **data** e il **luogo di arrivo** dei beni" e "l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente".

La dichiarazione scritta va resa "entro il **decimo giorno** del mese successivo alla cessione". Tuttavia, si tratta di un termine ordinatorio, tant'è che, nell'ambito delle note esplicative ai "quick fixes", la Commissione europea ha osservato che, anche laddove la dichiarazione scritta dell'acquirente sia fornita dopo la scadenza dei 10 giorni, è comunque possibile per il cedente avvalersi della **presunzione di invio** dei beni nell'altro Stato membro, sempreché siano soddisfatte le altre condizioni di cui all'art. 45-*bis* del Reg. Ue n. 282/2011.

In conclusione, la base giuridica della nuova norma nazionale potrebbe essere rinvenibile nel più generale art. 131 della direttiva 2006/112/Ce, che subordina le esenzioni della direttiva stessa "alle **condizioni** che gli **Stati membri** stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni

possibile evasione, elusione e abuso”. In questo senso, anche la Corte Ue aveva riconosciuto la legittimità di un termine di uscita dei beni dal territorio nazionale, seppur entro certi limiti (causa C-563/12).

(MF/ms)