

Risposta n. 65/2026

OGGETTO: Cessioni di beni intracomunitarie – Prova dell'esportazione (articolo 7 del decreto legislativo n. 471 del 1997)

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

QUESITO

La società *[ALFA]* (nel prosieguo "istante" e/o cedente/prestatore) - al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione della sanzione disposta dall'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (trascritto, a decorrere dal 1° gennaio 2027, nell'articolo 32 del decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173 "Testo Unico sanzioni") - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - appartenente al Gruppo *[BETA]*, [...] - è impegnato nella «*produzione di [...] generatori di vapore sostitutivi [...], su incarico della Società [GAMMA] (...) [di seguito cessionario e/o committente, n.d.r.], anch'essa appartenente al Gruppo [BETA].*

Detti beni sono destinati ad essere consegnati e installati (...) presso [...], per conto della società [DELTA] (...)».

Per lo svolgimento di tali attività il cessionario acquista «*i beni, da installare poi in [...]*» dall'istante; mentre, a sua volta, l'istante riceve dal cessionario «*alcuni componenti di forgiatura necessari per la produzione, ovvero [...]. L'Istante approvvigiona invece tutti gli altri componenti e materiali necessari per la produzione degli [...]*».

(...) A causa della complessità dell'attività di produzione e assemblaggio da svolgere, il progetto complessivo di costruzione degli [...] può durare, (...), diversi anni.

(...) I generatori di vapore sono realizzati su misura, (...) non possono essere utilizzati in nessun altro impianto [...] né in [...], né in Italia, né in altri paesi dell'UE o non UE».

Al riguardo l'istante prevede di completare nel 2027 le prime due serie di generatori, mentre la restante parte nel 2028 e «*considerato che il progetto di costruzione complessivo ha una durata di diversi anni, il corrispettivo viene pagato al raggiungimento di "milestone" intermedie, documentate con l'emissione di fatture che recano lo stesso trattamento IVA che si applicherebbe se il corrispettivo fosse fatturato per intero*».

L'istante riferisce, quindi, di aver «*emesso fatture per operazioni non imponibili con riferimento ai pagamenti associati alle diverse "milestone" degli [...], ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993, alla partita IVA [...] [del cessionario, n.d.r.], (...), in quanto i generatori di vapore, una volta completati, sono destinati ad essere spediti in [...] per l'installazione presso [...]*».

Poiché la costruzione dei beni in parola non è stata ancora completata, non vi è stata ancora alcuna consegna in [...]; infatti, [il cessionario, n.d.r.] (...), ha acquisito la proprietà sui beni in corso di ulteriore lavorazione e assemblaggio presso lo stabilimento di [ALFA] in Italia. Gli [...], anche in considerazione della mole dei componenti (...), non possono essere spostati sino al completamento dell'assemblaggio e sono attualmente sulla linea di produzione nello stabilimento [ALFA]».

A tal proposito, l'istante rappresenta che il cessionario - al fine di conoscere i criteri di applicazione delle modifiche recate dall'articolo 2, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, che ha integrato l'articolo 7 del decreto legislativo n. 471 del 1997 - ha presentato due precedenti istanze rispettivamente in data [...] agosto 2024 e [...] marzo 2025 [quest'ultima «relativa ai medesimi quesiti proposti con l'istanza di interpello di cui all'oggetto», avendo l'Ufficio rilevato «l'asserita inammissibilità della richiesta di interpello (...) in quanto "il quesito posto è riconducibile alla sola sfera d'interesse del cedente ([ALFA] spa)»].

In merito, l'istante precisa che «a far data dal 1° settembre 2024 (...), nel caso in cui (...) [il cessionario, n.d.r.] non abbia fornito idonea prova che la merce è stata consegnata dall'Italia alla [...] entro 90 giorni dalla data della fattura (...), entro i 30 giorni successivi (...) ha emesso una nota di addebito di sola IVA ed ha provveduto al relativo versamento, per evitare di incorrere nelle sanzioni amministrative previste dall'art. 2, comma 1, lettera e) del D.Lgs. n. 87/2024».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede di «chiarire il trattamento IVA applicabile agli [...] in lavorazione che ha ceduto (...) [al cessionario, n.d.r.] dopo il 1° settembre 2024.

Ciò, considerando che - dopo che la proprietà su questi beni, che costituiscono meri "stati avanzamento lavori" degli [...], è stata trasferita (...) - essi rimangono in Italia presso lo stabilimento di [ALFA] per essere ulteriormente lavorati, assemblati e collaudati prima di essere spediti alla destinazione finale in [...], una volta completati».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante - dopo aver richiamato la normativa e la prassi in materia - è dell'avviso che *«l'art. 2, comma 1, lettera e) del Decreto [decreto legislativo n. 87 del 2024, n.d.r.] sembrerebbe aver introdotto un nuovo requisito temporale - ossia che i beni siano consegnati nello Stato membro UE di destinazione dall'acquirente o per suo conto entro 90 giorni dalla loro consegna in Italia - per qualificare la cessione intra-UE di beni come non imponibile. Nel caso in cui la condizione di cui sopra non sia soddisfatta, le nuove regole prevedono una sanzione amministrativa (pari al 50% dell'IVA non addebitata), a meno che il venditore non corregga la fattura originale e addebiti l'IVA entro 30 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni.*

La nuova disposizione è applicabile solo alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, (...).

(...) la suddetta norma era già immanente nel sistema IVA italiano con specifico riferimento alle esportazioni, in quanto l'art. 8, comma 1, lettera b) del DPR 633/1972 (...) prevede chiaramente - per le esportazioni "indirette", laddove i beni siano consegnati in Italia ad un soggetto passivo non residente, che provvede al loro trasporto dall'Italia fuori dell'UE - lo stesso termine di 90 giorni al fine di sostenere la non imponibilità dell'operazione di esportazione.

Tuttavia, va considerato che l'articolo 41 del D.L., che definisce le cessioni intra-UE non imponibili, non prevede (a differenza dell'art. 8, comma 1, lettera b) sopra citato) un termine specifico per raccogliere la prova dell'avvenuta consegna intra-UE.

*Inoltre, il comma 1, lettera a) del suddetto articolo chiarisce che "i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, **ad opera del cedente stesso o di terzi**, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni", prevedendo così esplicitamente **(questa volta, nella normativa IVA)** la possibilità per il fornitore di assoggettare alla non imponibilità la cessione dei beni, anche nel caso in cui questi vengano inizialmente consegnati in Italia al cliente, che li fa lavorare prima di trasferirli in un altro Stato membro dell'UE.*

*(...) Come indicato nella Relazione Illustrativa al Decreto, l'art. 2 è stato recepito "**per ragioni di coerenza**", ossia per allineare sia le condizioni di applicazione della non imponibilità IVA sia le sanzioni eventualmente applicabili in caso di (i) beni consegnati dal fornitore al cessionario in Italia, (ii) quando il loro trasporto al di fuori del territorio è gestito dal cessionario o per suo conto, **indipendentemente dal fatto che siano destinati ad essere consegnati al di fuori dell'UE o verso una destinazione comunitaria.***

*Si precisa, tuttavia, che l'articolo 8, comma 1, lettera b) del Testo Unico IVA - contrariamente a quanto disposto alla lettera a) del medesimo articolo per le esportazioni "dirette" - **non prevede esplicitamente** la possibilità di lavorare, trasformare o comunque modificare i beni ceduti prima che questi lascino il territorio italiano.*

(...) considerato che la ratio dell'**articolo 2 del Decreto** era quella di allineare ("per ragioni di coerenza") il trattamento IVA delle vendite intra-UE "indirette" a quello delle esportazioni "indirette", (...) ritiene che la nuova disposizione di cui sopra e il relativo termine di 90 giorni possano applicarsi solo alle cessioni intra-UE relative a beni consegnati dal cedente al cessionario in Italia, per i quali il cessionario (o un terzo per suo conto) organizza il trasporto nello Stato membro UE di destinazione **nel loro stato originario, cioè senza che i beni siano stati lavorati prima di lasciare l'Italia.**

(...) Inoltre, va qui ribadito che l'articolo 41 del D.L., che definisce le cessioni intra-UE non imponibili, non stabilisce una tempistica specifica per acquisire la prova della consegna intra-UE.

Quanto sopra è ancora più determinante nel caso in cui, come previsto dall'art. 41, comma 1, lettera a) del D.L., i beni siano lavorati prima di lasciare il territorio italiano. In effetti, sarebbe **impossibile stabilire un termine fisso entro il quale deve avvenire la consegna dei beni lavorati nello Stato membro di destinazione**, poiché le tempistiche per la loro spedizione dipenderebbero principalmente dalle tempistiche della lavorazione da effettuare, che a loro volta dipenderebbero dalla complessità degli interventi da eseguire.(...)».

Pertanto, l'istante ritiene che, «per i beni consegnati [al cessionario, n.d.r.] in Italia, per la loro ulteriore lavorazione e assemblaggio (...), dovrebbe valere quanto segue:

i. [l'istante, n.d.r.] dovrebbe emettere **fatture non imponibili per cessioni intra-UE di beni** [al cessionario, n.d.r.], nonostante tali beni rimangano in Italia per un

periodo di tempo "ragionevole", tenuto conto delle tempistiche necessarie per eseguire la lavorazione sui beni nel caso di specie;

ii. [il cessionario, n.d.r.] dovrà fornire [all'istante, n.d.r.] la prova che i beni lavorati sono stati consegnati dall'Italia alla [...] entro un termine "ragionevole" dopo il completamento della lavorazione».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dall'istante, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi (cfr. circolare n. 9/E del 2016).

Resta parimenti esclusa dalla trattazione che segue ogni valutazione in merito alla concreta qualificazione ai fini IVA delle operazioni descritte - ricondotte dall'istante tra le cessioni intracomunitarie di beni - nonostante, secondo quanto riferito, sia lo stesso cessionario a fornire la maggior parte dei pezzi essenziali che l'istante deve assemblare per realizzare i beni finiti e che, sempre secondo quanto riferito dall'istante, il cessionario «*ha acquisito la proprietà sui beni in corso di ulteriore lavorazione e assemblaggio presso lo stabilimento di [ALFA] in Italia*» per essere poi trasportati solo in un secondo momento in [...]. Tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Tanto premesso, per quanto concerne la disposizione sanzionatoria, si osserva che, l'articolo 2 del decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, nel modificare l'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, 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 decreto legislativo n. 87 del 2024, la misura sanzionatoria e la correlata procedura di regolarizzazione - disposta per le cessioni intracomunitarie - sono state introdotte per "coerenza" con quanto già previsto, con riguardo alle esportazioni, dal comma 1, del citato articolo 7 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Con riferimento alle cessioni intracomunitarie, l'articolo 41, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 331 del 1993 stabilisce che «[c]ostituiscono 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, i beni possono essere sottoposti per conto del

cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni.[...]».

Dunque, affinché un'operazione possa essere qualificata come cessione intracomunitaria non imponibile, occorre che:

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

In particolare, con la risoluzione n. 345/E del 28 novembre 2007, 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 n. 477/E del 15 dicembre 2008).

Ai fini degli adempimenti IVA, 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. Tuttavia, se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna [...].*

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».

Ciò detto, nel caso di specie - nel presupposto, non verificabile, che le operazioni realizzate siano riconducibili a delle cessioni di beni - le somme corrisposte periodicamente dal cessionario sembrerebbero assumere la natura di acconti per le «diverse "milestone" degli [...]», ossia pagamenti degli "stati avanzamento lavori" e, dunque, sebbene il cessionario formalmente acquisisca, in ciascuna fase, la "proprietà" di quanto già realizzato, essendo necessarie ulteriori lavorazioni, assemblaggi e collaudi, l'effettiva proprietà, ai fini che qui interessano, può considerarsi concretamente trasferita nel momento in cui i beni sono nelle condizioni di essere spediti in [...].

Conseguentemente, ai fini della verifica del rispetto delle condizioni dettate dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 471 del 1997, la cessione intracomunitaria assume rilevanza dalla data di consegna della merce per il suo definitivo invio in altro Stato dell'Unione europea e, dunque, il termine dei 90 giorni, entro il quale occorre acquisire la prova che il bene, trasportato a cura del cessionario o di terzi, sia effettivamente pervenuto in altro Stato membro della UE - analogamente a quanto avviene per le esportazioni - decorre dalla data in cui il bene viene consegnato al terzo per il trasporto o la spedizione della merce, comprovata da un documento di trasporto ("DDT"), da una lettera di vettura internazionale CMR o da ogni altro mezzo idoneo a provare l'avvenuto trasporto della merce fuori dall'Italia, nei termini chiariti dalle disposizioni unionali e nazionali nonché dalla prassi sul punto (cfr., in particolare, circolare 12 maggio 2020, n.12/E).

Va da sé che, decorso inutilmente il predetto termine senza che sia stata acquisita la prova che il bene è giunto a destinazione, il cedente - per non incorrere nella contestazione della sanzione in parola - deve regolarizzare la fattura ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 mediante emissione della nota di debito ed il versamento della relativa imposta entro i successivi trenta giorni.

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 30-ter del decreto IVA (cfr. la risoluzione n. 98/E del 10 novembre 2014), 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" assolta, nell'ipotesi in cui venga fornita la prova dell'"avvenuta esportazione" (cfr. sentenza 19 dicembre 2013, procedimento C563/12).

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**