

# Verso il sistema definitivo dell'IVA nell'UE

Cosa dovrebbero sapere gli esperti fiscali sui cambiamenti che avverranno nel 2019, 2020, 2021 e 2022



**Mathias Bopp**  
Esperto fiscale diplomato,  
Membro della  
sottocommissione IVA  
di EXPERTSuisse,  
Partner, KPMG



**Michaël Vincke**  
Esperto fiscale laureato  
in Belgio, Manager dei  
servizi fiscali indiretti, KPMG



**Nicoletta Petrosino**  
Laureata in economia,  
Esperta fiscale specializzata  
in IVA e fiscalità  
internazionale,  
Master in diritto tributario

La più importante riforma europea degli ultimi 25 anni in materia di IVA è imminente. Nei prossimi anni il sistema transitorio dell'IVA introdotto nel 1993 cambierà gradualmente con l'introduzione del regime cd. "definitivo", che disciplinerà l'applicazione dell'IVA europea nei diversi Stati membri. L'obiettivo della nuova normativa è quello di (i) semplificare le regole ad oggi applicate, (ii) utilizzare mezzi di contrasto più efficaci contro le frodi, (iii) alleggerire il carico amministrativo per le imprese e (iv) adeguarsi alle sfide del XXI° secolo a partire dal boom dell'economia digitale.

|  |            |
|--|------------|
| <b>I. Introduzione</b> .....   | <b>492</b> |
| <b>II. Il mercato unico digitale (B2C)</b> .....   | <b>493</b> |
| A. Le prestazioni dei servizi elettronici in senso lato (e-services B2C) .....                     | 493        |
| B. La vendita di beni on-line (commercio elettronico B2C) .....                                    | 493        |
| C. Le vendite tramite "mercati virtuali" (piattaforma on-line) .....                               | 493        |
| D. La vendita di beni a distanza all'interno dell'UE (UE-UE B2C) .....                             | 494        |
| E. La vendita a distanza di beni importati da Paesi terzi (importazioni B2C nell'UE) .....         | 494        |
| 1. Lo sportello unico di importazione (Import-One-Stop-Shop) .....                                 | 494        |
| 2. La procedura semplificata di importazione.....  | 495        |
| <b>III. Il piano d'azione sull'IVA (B2B)</b> .....   | <b>495</b> |
| A. Le soluzioni rapide ("Quick Fixes").....  | 495        |
| 1. La semplificazione e armonizzazione per i contratti di deposito così detti call-off stock ..... | 495        |
| 2. La semplificazione delle operazioni a catena.....   | 495        |
| 3. La semplificazione della prova dell'esenzione per le cessioni all'interno dell'UE .....         | 496        |
| B. L'introduzione del concetto di "soggetto passivo certificato" .....                             | 496        |
| C. I requisiti per ottenere lo status di soggetto passivo certificato .....                        | 496        |
| D. Le condizioni di esenzione per le cessioni intracomunitarie.....                                | 496        |

|  |            |
|--|------------|
| <b>IV. Le cessioni intraunionali (B2B)</b> ..... | <b>497</b> |
| <b>V. Conclusione</b> .....                      | <b>497</b> |

## I. Introduzione

Il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un elemento fondamentale del mercato unico europeo. Esso è stato introdotto per garantire che le operazioni transfrontaliere all'interno dell'Unione europea (UE) non siano discriminate rispetto alle operazioni nazionali<sup>[1]</sup>. Nonostante alcune riforme, l'attuale sistema dell'IVA è ancora considerato troppo complesso, troppo vulnerabile alle frodi e troppo restrittivo per adattarsi alla globalizzazione ed alla digitalizzazione.

Il divario (cd. "VAT Gap") all'interno dell'UE tra le entrate effettive e quelle previste per legge è attualmente stimato a 150 mia. di euro<sup>[2]</sup>. Secondo la Commissione europea, 50 mia. di euro sono generati da frodi transfrontaliere, mentre 5 mia. di euro da vendite *on-line* non dichiarate.

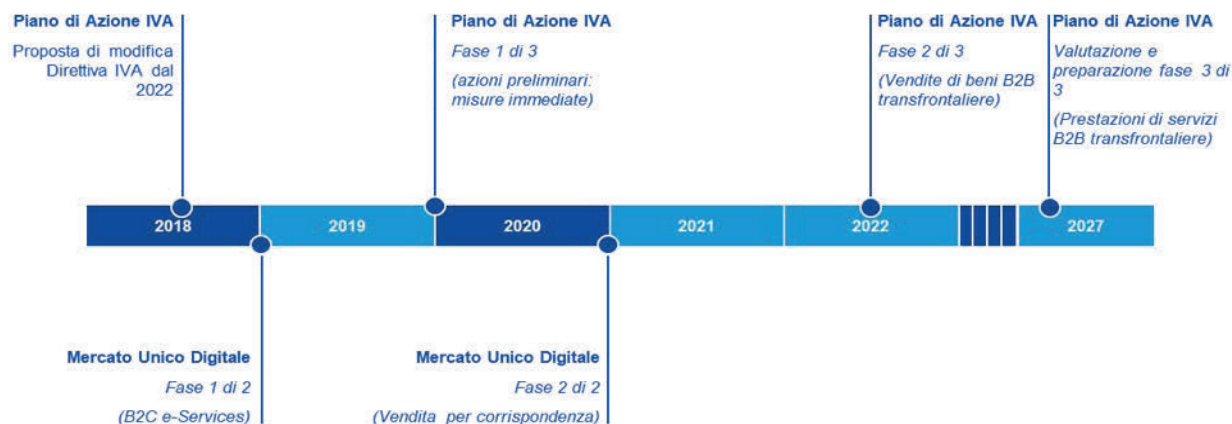
Nell'ambito della strategia per il mercato unico digitale, l'UE ha presentato un progetto di legge contenente misure per eliminare gli ostacoli al commercio elettronico transfrontaliero dovuti all'IVA. Tali misure saranno attuate gradualmente dagli Stati membri entro il 1° gennaio 2021<sup>[3]</sup>.

[1] Prima Direttiva n. 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, in: GUCE del 14 aprile 1967, n. 1301/67; seconda Direttiva n. 67/228/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in: GUCE del 14 aprile 1967, n. 1303/67.

[2] Relazione della commissione al parlamento europeo e al consiglio – Tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea – Lotta contro la frode, Relazione annuale 2016, COM/2017/0383 final, cif. 3.1.4.

[3] Direttiva UE n. 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, che modifica la Direttiva n. 2006/112/CE e la Direttiva n. 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto applicabili alle prestazioni di servizi e alle vendite a distanza di beni, in: GUUE del 29 dicembre 2017, n. 348/7 (Direttiva sul mercato unico digitale).

Figura 1: Piano di Azione IVA dal 2018 al 2027



Nell'ambito del "Piano d'azione sull'IVA", la Commissione europea desidera abrogare il "regime transitorio" introdotto nel 1993 per le cessioni intracomunitarie. Secondo il progetto di legge, il fornitore dovrà riscuotere l'IVA e dichiararla nel suo Stato membro. Tuttavia, il regime definitivo dell'IVA si baserà sul principio dell'imposizione nel luogo di destinazione (ossia nel luogo del presunto consumo<sup>[4]</sup>). L'adeguata ripartizione della base imponibile sarà disciplinata tra gli Stati membri.

## II. Il mercato unico digitale (B2C)

### A. Le prestazioni dei servizi elettronici in senso lato (e-services B2C)<sup>[5]</sup>

La revisione normativa riguarderà la fornitura di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi forniti per via elettronica, come la fornitura e l'elaborazione dei dati e l'uso o la concessione di licenze per il software. L'obiettivo è di consentire in particolare alle piccole e medie imprese (PMI) di estendere i loro mercati nazionali ai consumatori finali di altri Paesi dell'UE<sup>[6]</sup>.

A partire dal 1° gennaio 2019, tali servizi forniti da società stabilite nell'UE saranno tassati alle aliquote dello Stato membro d'origine, purché non superino la soglia di fatturato di 10'000 euro all'anno. Una volta raggiunta tale soglia, questi servizi saranno tassati all'aliquota dello Stato membro di destinazione del consumatore finale. Tuttavia, le imprese potranno continuare a dichiarare e pagare l'IVA nel loro Paese di residenza. Questo concetto viene comunemente chiamato "mini sportello unico" o "Mini One-Stop-Shop". Esso si applicherà anche alle imprese non stabilite nell'UE che forniscono servizi elettronici ai consumatori finali nell'UE.

Dal 1° gennaio 2021, la regola del cd. "sportello unico" (One-Stop-Shop) si applicherà a tutte le prestazioni di servizi

fornite da un soggetto passivo a consumatori finali all'interno dell'UE<sup>[7]</sup>. Questa modifica dovrebbe alleviare i prestatori di servizi B2C (*Business to Consumer*) stabiliti all'interno o all'esterno dell'UE. Per il momento questa modifica non si applica ai lavoratori autonomi (ad es., avvocati e consulenti). Quest'ultimi continueranno a dichiarare l'IVA secondo il principio del luogo in cui si trova il prestatore di servizi. Tuttavia, un nuovo esame della normativa è previsto per il 2027.

### B. La vendita di beni on-line (commercio elettronico B2C)<sup>[8]</sup>

Dal 1° gennaio 2021, il concetto di sportello unico sarà esteso alla fornitura tramite interfaccia elettronica di beni transfrontalieri. In linea di principio, la vendita transfrontaliera di beni a consumatori finali sarà dichiarata dall'impresa nel suo Stato membro di residenza e tassata in base all'aliquota dello Stato membro di destinazione. A livello di tassazione, si dovrà operare una distinzione tra i beni che saranno consegnati nell'UE (vendite a distanza intracomunitarie) e quelli che saranno importati nell'UE (vendite a distanza da Paesi terzi).

### C. Le vendite tramite "mercati virtuali" (piattaforma on-line)

Gran parte delle vendite a distanza di beni, forniti da uno Stato membro all'altro e da territori terzi o Paesi terzi alla Comunità, sono facilitate dall'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale (*marketplace*), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, spesso col ricorso a sistemi di deposito logistico<sup>[9]</sup>. Benché gli Stati membri possano stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA in tali casi, ciò si è dimostrato insufficiente ad assicurare la riscossione effettiva ed efficace dell'IVA. Per conseguire tale obiettivo e ridurre l'onere amministrativo per i venditori, le Amministrazioni

<sup>[4]</sup> Commissione europea, Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva n. 2006/112/CE per quanto riguarda l'armonizzazione e la semplificazione di alcune norme del sistema di imposta sul valore aggiunto e che istituisce il regime definitivo di tassazione degli scambi tra Stati membri del 4 ottobre 2017, COM(2017) 569 (Direttiva sul sistema comune dell'IVA).

<sup>[5]</sup> Art. 58 Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dall'art. 1 Direttiva sul mercato unico digitale.

<sup>[6]</sup> Si tratta di destinatari che non esercitano alcuna attività commerciale e non sono soggetti all'IVA e, quindi, non hanno un numero di identificazione IVA.

<sup>[7]</sup> Art. 359 Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificato dall'art. 2, n. 16 Direttiva sul mercato digitale.

<sup>[8]</sup> In Svizzera, il termine utilizzato è "vendite per corrispondenza", mentre i termini utilizzati nella Direttiva sul mercato unico digitale sono "vendita di beni a distanza", "distance selling" in inglese e "vente à distance de biens" in francese.

<sup>[9]</sup> Ad oggi non esiste una definizione giuridica della nozione di "mercato elettronico o virtuale". Nel linguaggio comune è un mercato *on-line* in cui vengono raggruppate prodotti di diversi venditori o di diversi siti web. L'idea è di includere in questo concetto anche servizi di logistica e altri servizi a questi collegati come quelli degli spedizionieri.

fiscali e i consumatori, è, quindi, necessario coinvolgere nella riscossione dell'IVA i soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza di beni tramite l'uso di interfaccia elettronica, disponendo che essi siano considerati le persone che effettuano le vendite in questione.

Le nuove norme si applicheranno<sup>[10]</sup>:

- alle importazioni di beni con un valore intrinseco inferiore a 150 euro e
- alle vendite a distanza all'interno dell'UE da parte di fornitori stabiliti al di fuori dell'UE.

In futuro, da un punto di vista legale, si considererà che il venditore effettua una cessione alla piattaforma e che la piattaforma a sua volta effettua una vendita all'acquirente. Le società che gestiscono le piattaforme di vendita *on-line* saranno, quindi, soggette all'IVA a proprio nome per le fatture di acquisto e di vendita. Saranno pertanto trattati come commissionari<sup>[11]</sup>, indipendentemente dalla loro concezione nel diritto civile.

Le vendite effettuate attraverso questi mercati virtuali saranno tassate principalmente in base all'aliquota dello Stato membro di destinazione. Ad oggi, una parte significativa delle vendite internazionali a distanza viene effettuata su queste piattaforme. Attualmente, sono i venditori ad essere responsabili della tassazione a destino sulla base delle aliquote applicabili nello Stato membro di destinazione. Secondo le nuove norme tali cessioni saranno assimilate a quelle B2B poiché effettuate sui mercati virtuali: la tassazione nello Stato membro di destinazione ricadrà sui mercati virtuali e, di conseguenza, l'onere amministrativo sarà trasferito dai venditori ai gestori delle piattaforme *on-line*.

### D. La vendita di beni a distanza all'interno dell'UE (UE-UE B2C)

Le attuali soglie di fatturato specifiche per ciascuno Stato membro (35'000 – 100'000 euro) saranno sostituite, a partire dal 1° gennaio 2021, da una soglia comune, a livello europeo, di 10'000 euro. Questo limite si applicherà a tutte le cessioni intracomunitarie (beni e servizi) nei confronti di consumatori finali. Quindi, se queste supereranno la soglia di 10'000 euro, saranno soggette all'aliquota applicabile nello Stato membro di destinazione, ossia nel luogo del destinatario del servizio e nel luogo di consegna dei beni. Solo le cessioni effettuate da società con un fatturato intracomunitario inferiore a 10'000 euro saranno imponibili in base all'aliquota dello Stato membro d'origine<sup>[12]</sup>.

La semplificazione sta nel fatto che in futuro non dovremo più preoccuparci delle diverse soglie di fatturato in ogni Stato membro. Il controllo di tali soglie da parte degli Stati membri

[10] Art. 369-terdecies Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dall'art. 2 n. 30 Direttiva sul mercato unico digitale.

[11] Art. 14 Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dall'art. 2 n. 2 Direttiva sul mercato unico digitale.

[12] Art. 59-*quater* della Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dall'art. 2 n. 7 Direttiva sul mercato unico digitale.

sarà, infatti, abolito e ridotto ad un unico controllo (fatturato intracomunitario). Inoltre, gli obblighi fiscali attualmente esistenti di identificazione negli Stati membri di destinazione non saranno più necessari grazie alla possibilità di ricorrere allo "sportello unico". Ciò comporterà, da un lato, la riduzione dei rischi di frodi potenziali e, dall'altro, la riduzione degli oneri amministrativi a carico delle imprese poiché vi sarà anche l'eliminazione dell'obbligo di fatturazione per queste vendite intracomunitarie.

Tuttavia, le società stabilite al di fuori della Comunità resteranno responsabili ai fini IVA nello Stato membro in cui hanno scelto di registrarsi.

### E. La vendita a distanza di beni importati da Paesi terzi (importazioni B2C nell'UE)

Come per le vendite intracomunitarie, le vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi che sono venduti a clienti privati all'interno dell'UE, saranno tassate in base all'aliquota dello Stato membro di destinazione.

Le attuali esenzioni per le importazioni di piccole spedizioni (inferiori a 22 euro) saranno abolite per evitare distorsioni della concorrenza tra venditori all'interno e all'esterno della Comunità. Una misura analoga sarà attuata in Svizzera a partire dal 1° gennaio 2019<sup>[13]</sup>.

A partire dal 2021, una dichiarazione doganale completa sarà richiesta solo per le cessioni di beni soggetti ad accisa<sup>[14]</sup> o di beni con un valore intrinseco superiore a 150 euro. Le altre cessioni di merci possono essere dichiarate attraverso il cd. "sportello unico di importazione" o attraverso procedure doganali semplificate<sup>[15]</sup>.

A differenza delle vendite a distanza intracomunitarie, l'obbligo di emettere fattura non sarà abolito.

#### 1. Lo sportello unico di importazione (Import-One-Stop-Shop)

Tali norme saranno simili a quelle sulle vendite a distanza intracomunitarie; tuttavia, i venditori dovranno utilizzare un numero di identificazione IVA separato e specifico.

[13] Sebbene l'esenzione per le piccole spedizioni sia stata mantenuta per l'imposta d'importazione, le forniture sono soggette all'imposta sulle transazioni effettuate sul territorio svizzero (nuovo art. 7 cpv. 3 lett. b della Legge federale sull'imposta sul valore aggiunto [LIVA; RS 641.20]) in combinato disposto con gli art. 53 cpv. 1 lett. a e 1 lett. c dell'Ordinanza del Dipartimento federale delle finanze (DFF) del 2 aprile 2014 concernente l'importazione esente dall'imposta di beni in piccole quantità, di valore minimo o il cui ammontare d'imposta è irrilevante (RS 641.204), legge modificata dal 1° gennaio 2019 (RU 2017 3575, p. 3576). A differenza dell'UE, questa misura svizzera si applica solo quando un'impresa estera che vende per corrispondenza ha in Svizzera un fatturato superiore a 100'000 franchi per piccoli invii. Questa soglia di fatturato è stata introdotta per garantire un giusto equilibrio tra il gettito fiscale e i costi di riscossione dell'imposta. Questa soglia si applica anche ai contribuenti nazionali (art. 10 cpv. 2 lett. a LIVA).

[14] Ad es., alcool, tabacco, fonti di energia.

[15] Disposizioni speciali relative alla vendita a distanza di beni importati da Stati membri terzi ai sensi degli artt. 369 ss. Direttiva n. 2006/112/CE come modificati dall'art. 2, n. 30 Direttiva sul mercato unico digitale.

Questo numero di partita IVA dovrà essere indicato per ogni cessione di beni (pacchi) prima dell'attraversamento della frontiera. Con questa indicazione, le autorità doganali rinunceranno alla riscossione dell'IVA all'importazione. Tali cessioni saranno, invece, dichiarate ai fini IVA dallo sportello unico di importazione da parte dei venditori soggetti passivi[16]. A tal fine, l'UE creerà una banca dati attraverso la quale sarà possibile verificare in tempo reale i numeri di identificazione IVA.

I venditori che non sono stabiliti nell'UE dovranno nominare un intermediario[17]. Fanno eccezione i venditori stabiliti in Paesi che hanno concluso un accordo di mutua assistenza con l'UE. Attualmente, solo la Norvegia sembra essere interessata[18].

Il numero di partita IVA utilizzato per tutte le importazioni del venditore sarà quello dell'intermediario, il quale subentrerà nella responsabilità soggettiva del venditore (incluso il pagamento dell'IVA) in nome e per conto di quest'ultimo. Il ruolo di questo intermediario sembra essere più ampio di quello del rappresentante fiscale attualmente in vigore in diversi Stati membri: infatti, sebbene alcuni Stati già prevedano la responsabilità solidale per i debiti fiscali, allo stato attuale, la responsabilità diretta dell'intermediario per l'obbligazione fiscale assunta dal soggetto rappresentato non è, invece, prevista.

### 2. La procedura semplificata di importazione

Esiste una procedura semplificata di importazione se i venditori decidono di non dichiarare le loro merci attraverso lo sportello unico di importazione. Si prevede che questa procedura sarà utilizzata nel contesto delle spedizioni postali e dei corrieri.

In questa procedura, il dichiarante doganale riscuote l'IVA all'importazione dal destinatario delle merci. Poi, la dichiara e la paga alle autorità doganali. Pertanto, non sarà richiesto alcun prefinanziamento dell'IVA all'importazione da parte del dichiarante doganale.

D'altro canto, gli Stati membri avranno la possibilità di escludere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta per questa procedura.

### III. Il piano d'azione sull'IVA (B2B)[19]

Prima dell'introduzione del regime definitivo IVA, previsto il 1° luglio 2022, saranno attuate delle soluzioni rapide (cd. "Quick Fixes").

[16] Come per l'imposta sugli acquisti in Svizzera o l'imposta sulle importazioni con differimento del pagamento della stessa.

[17] Cfr. nota 15.

[18] Non è chiaro se l'Accordo di cooperazione tra la Svizzera e la Comunità europea per la lotta contro la frode sia qualificato o meno (RS 0.351.926.81). L'Accordo è stato ratificato dalla Svizzera e da 27 Stati membri dell'UE e viene applicato in anticipo dalla Svizzera e da alcuni Stati membri. La ratifica da parte dell'Irlanda è ancora in corso.

[19] La proposta legislativa volta ad introdurre una maggiore flessibilità per le aliquote IVA degli Stati membri e le nuove norme di semplificazione per le piccole imprese del 18 gennaio 2018, che non sono discusse di seguito.

### A. Le soluzioni rapide ("Quick Fixes")

Dal 1° gennaio 2020 le seguenti misure saranno attuate al fine di migliorare gli scambi all'interno dell'UE in attesa del sistema definitivo di regole.

#### 1. La semplificazione e armonizzazione per i contratti di deposito così detti call-off stock[20]

Il *call-off stock* si riferisce alla situazione in cui, al momento del trasporto di beni verso un altro Stato membro, il cedente conosce già l'identità dell'acquirente al quale tali beni saranno forniti in una fase successiva e dopo il loro arrivo nello Stato membro di destinazione. Attualmente questa situazione dà luogo ad una cessione presunta (nello Stato membro di partenza dei beni) e ad un acquisto intracomunitario presunto (nello Stato membro di arrivo dei beni), seguiti da una cessione "interna" nello Stato membro di arrivo, per la quale il cedente dovrebbe essere identificato ai fini IVA in tale Stato membro.

In alcuni Stati membri è richiesta al fornitore la registrazione ai fini IVA; ora tale istituto è disciplinato in tutta Europa e tali operazioni, quando hanno luogo tra due soggetti passivi, dovrebbero essere considerate, a determinate condizioni, una cessione esente nello Stato membro di partenza e un acquisto intracomunitario nello Stato membro di arrivo. Il fornitore non sarà più tenuto a registrarsi nello Stato membro in cui si trova il deposito[21]. Tale obbligo rimane, però, nel caso in cui il fornitore abbia un semplice deposito di beni o effettui altre operazioni imponibili in quello Stato.

#### 2. La semplificazione delle operazioni a catena

Le operazioni a catena si riferiscono a cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto intracomunitario. Il movimento intracomunitario dei beni dovrebbe essere imputato ad una sola delle cessioni e solo detta cessione dovrebbe beneficiare dell'esenzione dall'IVA prevista per le cessioni intracomunitarie.

Qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo fornitore all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio[22].

Tuttavia, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio, se quest'ultimo ha comunicato al fornitore il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.

[20] In alcuni Stati membri, il "call-off stock" non va confuso con il contratto di "consignment stock", ai fini del corretto trattamento dell'IVA. Altri Stati membri, invece, come l'Italia, fanno riferimento esclusivamente al "consignment stock" (Risoluzione ministeriale del 18 ottobre 1996, n. 235/E e Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 5 maggio 2005, n. 58) e a certe condizioni offrono delle semplificazioni evitando l'obbligo della registrazione.

[21] Art. 17-bis par. 1 e 3 Direttiva sul sistema comune dell'IVA (COM/2018/329).

[22] Con "operatore intermedio" s'intende un fornitore diverso dal primo fornitore, che spedisce o trasporta i beni autonomamente o tramite un terzo che agisce per suo conto.

### 3. La semplificazione della prova dell'esenzione per le cessioni all'interno dell'UE[23]

Questa misura vuole dare un approccio uniforme alla documentazione considerata sufficiente per provare l'uscita dei beni dal territorio dello Stato membro e confermare l'esenzione IVA relativa alle cessioni intracomunitarie[24].

Se il trasporto è organizzato dal fornitore o da terzi per suo conto sarà sufficiente avere almeno due dei seguenti documenti non contraddittori tra loro: il contratto di trasporto internazionale di merci su strada (CMR) firmato, la polizza di carico, la fattura di trasporto aereo, la fattura emessa dallo spedizioniere. In alternativa anche uno dei documenti appena menzionati e una polizza assicurativa relativa al trasporto o relativa alla spedizione dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto o della spedizione dei beni o un documento ufficiale notarizzato o una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Se, invece, il trasporto è organizzato dall'acquirente o da terzi per suo conto (consegne con *incoterms Ex work* o *Free Carrier* [FCA]), oltre ai menzionati documenti sarà necessaria una dichiarazione scritta dell'acquirente che certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e che menziona lo Stato membro di destinazione dei beni.

Vale la pena menzionare tra le misure immediate l'attribuzione di requisito sostanziale del numero di partita IVA valido dell'acquirente dei beni, assegnato dallo Stato membro di destinazione per usufruire della detassazione delle cessioni intracomunitarie (ad oggi tale requisito è solo formale). Il sistema della banca dati *VAT Information Exchange System* (VIES) diventa così un efficace strumento per combattere le frodi. Tuttavia, qualora il cedente non rispetti i suoi obblighi di inserimento nell'elenco VIES, l'esenzione non si applica, salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle autorità fiscali competenti la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie.

### B. L'introduzione del concetto di "soggetto passivo certificato"

Lo *status* di "soggetto passivo certificato" dovrebbe essere introdotto il 1° luglio 2022[25]. Norme speciali possono essere applicate ai contribuenti stabiliti nella Comunità che soddisfano requisiti più elevati, che possono, quindi, essere considerate particolarmente affidabili (per l'appunto soggetti passivi certificati).

La questione se il fornitore, nel contesto di operazioni intracomunitarie tra imprese, sarà tassato o meno, dipenderà

dal fatto che il destinatario sia o meno un soggetto passivo certificato.

### C. I requisiti per ottenere lo status di soggetto passivo certificato

Lo *status* di soggetto passivo certificato richiederà una sede stabile nella Comunità (domicilio o stabile organizzazione). Inoltre, per ottenere tale *status*, i soggetti passivi dovranno dimostrare:

- la loro solvibilità,
- di disporre di un adeguato sistema di controllo interno e
- di non aver ricevuto condanne (nessuna colpa grave o ripetuta a norma delle normative doganale e IVA).

Si presume, inoltre, che le società stabilite nell'UE acquisiranno tale *status* se soddisfano già la qualifica doganale di operatore economico autorizzato (AEO).

Secondo le conoscenze attuali, le imprese svizzere non stabilite nell'UE non potranno ottenere tale *status*, anche soddisfacendo completamente o parzialmente i requisiti di certificazione AEO in Svizzera o nell'UE.

Alla luce di quanto precede, è essenziale che Bruxelles adotti direttive più dettagliate per gli Stati membri. Ventotto[26] specifiche per ciascuno Stato membro annullerebbero, infatti, i vantaggi di questo *status* che deve inoltre essere verificabile in tempo reale dalle parti interessate.

L'attuale banca dati VIES verrà integrata con lo *status* di soggetto passivo certificato.

### D. Le condizioni di esenzione per le cessioni intracomunitarie

Su richiesta degli Stati membri possono diventare sostanziali le seguenti condizioni per l'esenzione delle cessioni intracomunitarie[27]:

- a) il trasporto intracomunitario effettivo,
- b) il destinatario della cessione è soggetto all'IVA in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni e
- c) il destinatario della cessione è indicato nella dichiarazione ricapitolativa delle cessioni intracomunitarie.

A seguito delle sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE)[28], quest'ultima condizione è attualmente considerata esclusivamente formale. Gli Stati membri devono pertanto accettare l'esenzione fiscale per tali prestazioni anche in assenza di una di queste condizioni. Essi possono, tuttavia, imporre sanzioni amministrative ai soggetti passivi.

[23] A partire dal 2022, il termine "intracomunitario" sarà sostituito dal termine "intraunionale".

[24] Art. 1 Proposta di regolamento di esecuzione del Consiglio che modifica il regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie.

[25] Art. 1 Proposta di regolamento del Consiglio che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda i soggetti passivi certificati.

[26] Compreso il Regno Unito.

[27] Art. 138, par. 1 Direttiva n. 2006/112/CE come modificato dell'art. 1 par. 3 Direttiva sul sistema comune dell'IVA.

[28] CGUE, Sentenza del 6 dicembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*; CGUE, Sentenza del 27 settembre 2012, C-587/10, *VSTR*; CGUE, Sentenza del 20 ottobre 2016, C-24/15, *Josef Plöckl*; CGUE, Sentenza del 9 febbraio 2017, C-21/16, *Euro Tyre BV*.

### IV. Le cessioni intraunionali (B2B)

L'entrata in vigore delle nuove norme europee in materia di IVA è prevista per il 1° luglio 2022<sup>[29]</sup>. Ulteriori dettagli sono stati pubblicati nella proposta del 25 maggio 2018. Il principio di base prevede che le cessioni *intra*-UE siano tassate nello Stato membro di destinazione come un unico evento imponibile. Sarà, altresì, eliminata la divisione tra due eventi imponibili nello Stato membro d'origine e nello Stato membro di destinazione.

In linea di principio, il fornitore addebiterà, riscuoterà, dichiarerà e pagherà l'IVA in base all'aliquota fiscale dello Stato membro di destinazione, anche se questa sarà riscossa dalle autorità fiscali del suo Stato membro di origine (sportello unico). Egli potrà, inoltre, dichiarare nello stesso Stato membro d'origine tutta l'IVA sugli acquisti (imposta a monte), ossia l'IVA dello Stato membro d'origine e l'IVA di qualsiasi altro Stato membro. Attraverso un sistema di compensazione, gli Stati membri redistribuiranno il gettito fiscale secondo il principio dell'imposta generale sui consumi. Di conseguenza, il numero di soggetti passivi IVA verrà ridotto.

In base alla proposta, i soggetti passivi certificati non saranno tenuti a pagare l'IVA in quanto destinatari di "cessioni all'interno dell'UE"<sup>[30]</sup>. Durante un periodo transitorio potranno continuare a pagare l'IVA in qualità di soggetti passivi (dichiarazione del fatturato e imposta a monte). In futuro, pertanto, il fornitore dovrà conoscere non solo il numero di identificazione IVA del destinatario, ma anche il suo *status* per le cessioni intracomunitarie.

Le cessioni all'interno dell'UE a soggetti passivi certificati non saranno tassabili e non dovranno più essere ricomprese negli elenchi riepilogativi, a differenza delle cessioni a destinatari non certificati. Quest'ultime saranno tassate in base alle aliquote d'imposta dello Stato membro di destinazione. Questa norma per i soggetti passivi certificati dev'essere intesa, ancora una volta, come una disposizione transitoria. Dopo un certo periodo di tempo, anche i soggetti passivi certificati dovrebbero essere soggetti alle norme europee "definitive" in materia di IVA.

Questo meccanismo dell'inversione contabile si applicherà anche alle cessioni nazionali a soggetti passivi certificati, a condizione che il fornitore non sia stabilito nello Stato membro di imposizione<sup>[31]</sup>.

---

[29] Direttiva sul sistema comune dell'IVA

[30] Il termine usato per questo meccanismo è "Inversione contabile" in italiano, "Auto Liquidation" in francese e "Reverse Charge" in inglese.

[31] Vale la pena, inoltre, ricordare che il Consiglio europeo ha approvato la proposta di Direttiva che consentirà agli Stati membri maggiormente colpiti dalle frodi carosello di richiedere, fino al 30 giugno 2022, il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge* generalizzato) per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di valore unitario superiore a 17'500 euro. Per attuare tale procedura sono previsti il rispetto di parametri molto stringenti come il 25% del divario IVA dovuto a frodi carosello (COM[2016]811, final). Il legislatore unionale ha previsto, inoltre, la proroga fino al 30 giugno 2022, del meccanismo dell'inversione contabile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi elencate nell'art. 199-bis par. 1 Direttiva n. 2006/112/CE in scadenza al 31 dicembre 2018. Proposta di Direttiva recante modifica della Direttiva n. 2006/112/CE

### V. Conclusione

Molti cambiamenti toccheranno i contribuenti e le autorità fiscali nei prossimi anni, in particolare a seguito della modifica della direttiva sul mercato unico digitale (vendite a distanza) nel 2021 e della direttiva sul sistema comune IVA (nuova regolamentazione per le cessioni tra imprese all'interno dell'UE) nel 2022.

Il tempo a disposizione, prima dell'entrata in vigore di quest'ultima, è breve. Di conseguenza, le imprese hanno già iniziato ad effettuare valutazioni dell'impatto della normativa, ad adattare i loro futuri sistemi *Enterprise Resource Planning* (ERP), ad attuare nuovi processi e a modificare quelli esistenti.

Le società di commercio elettronico saranno potenzialmente in grado di ridurre il numero dei loro obblighi in materia di IVA. Essi dovranno tuttavia prepararsi all'imposizione sistematica delle merci nello Stato membro di destinazione ed adeguare la struttura dei prezzi di mercato di conseguenza. Infatti, circa 5 mia. di euro di gettito fiscale supplementare dovranno essere trasferiti al mercato del commercio elettronico. Resta da vedere quanto proverrà dall'aumento dei prezzi al consumo e quanto proverrà dai margini più ristretti applicati alle imprese.

Le imprese che effettuano vendite B2B delle merci che non sono presenti nell'UE dovranno controllare la loro struttura di vendita per individuare eventuali carenze di liquidità, valutare i cambiamenti organizzativi (come la creazione di stabili organizzazioni o la creazione di distributori principali all'interno dell'UE) e lo *status* di soggetto passivo certificato.

Le autorità fiscali dell'UE e degli Stati membri a loro volta dovranno fornire informazioni in tempo reale (*status* di soggetto passivo certificato, numeri di identificazione IVA collegati allo sportello unico di importazione, prodotti e aliquote IVA).

Pertanto, l'UE deve impartire istruzioni dettagliate affinché gli Stati membri possano integrare queste modifiche nella legislazione nazionale in modo armonizzato, riducendo nel contempo gli oneri amministrativi per le autorità e le imprese (riduzione della burocrazia).

---

relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto con riguardo al periodo di applicazione del meccanismo facoltativo di inversione contabile alla cessione di determinati beni e alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi e del meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA.