

Ottobre 2020

Il nuovo sistema di tassazione Iva nel Paese di destinazione. Il piano d'azione della Commissione UE

Dott. Luca Lavazza, Avv. Francesco Pizzo, Dott. Giorgio Beretta, PwC TLS Avvocati e Commercialisti

1. Premessa

Nella propria Comunicazione intitolata “Piano d’azione sull’Iva. Verso uno spazio unico europeo dell’Iva – Il momento delle scelte” del 7 aprile 2016¹, la Commissione europea ha evidenziato la necessità di procedere ad un ammodernamento complessivo del sistema dell’imposta sul valore aggiunto, attualmente imperniato su un regime introdotto nel 1993 benché ideato come transitorio, che risulta alquanto frammentario e complesso, oltre che vulnerabile alle frodi, specie con riferimento alle operazioni transfrontaliere per cui si prevede un meccanismo di cessione esente ed acquisto imponibile.²

In particolare, il Piano d’azione della Commissione UE ha tracciato le direttrici fondamentali di una riforma organica del sistema dell’Iva europea, recependo così istanze di semplificazione, recupero di materia imponibile, efficienza ed affidabilità sollevate da più parti.³

¹ Cfr. Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo su un piano d’azione sull’Iva. Verso uno spazio unico europeo dell’Iva – Il momento delle scelte, 7.4.2016, COM(2016) 148 final.

² Le frodi nell’ambito del commercio transfrontaliero si verificano, perlopiù, allorché un fornitore finge di aver trasportato i beni verso un altro Stato membro, mentre i beni sono di fatto consumati localmente in esenzione dall’Iva, nonché quando un soggetto partecipante ad un’operazione transfrontaliera acquista beni o servizi in esenzione dall’Iva e addebita l’imposta medesima senza versarla alle autorità fiscali, mentre il suo cliente la detrae.

³ Con riferimento alla necessità di procedere ad un recupero di materia imponibile (si ricorda, in proposito, che l’Iva costituisce una risorsa propria dell’Unione europea), mette conto segnalare che, secondo gli ultimi dati disponibili riferiti al periodo d’imposta 2015, il cosiddetto “VAT gap”, ossia la differenza tra le entrate Iva previste e quelle effettivamente riscosse dalle autorità nazionali, è stimato intorno a 137 miliardi di euro all’anno, mentre la perdita di gettito fiscale dovuta alle frodi transfrontaliere si attesterebbe intorno a 50 miliardi di euro all’anno. Cfr., sul punto, Center for Social and Economic Research (CASE), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*, 4.9.2019, TAXUD/2015/CC/131.

Obiettivo ultimo della riforma – comprendente altresì misure per far fronte alle sfide dell'economia digitale e alle esigenze delle PMI, oltre che novità importanti riguardanti le pubblicazioni elettroniche e l'armonizzazione delle aliquote Iva tra gli Stati membri⁴ – è quello di realizzare un sistema dell'Iva definitivo, fondato sul principio dell'imposizione nel Paese di destinazione dei beni e la cui applicazione è in via ordinaria demandata non già al destinatario bensì al fornitore dei beni medesimi.⁵

Con tale progetto di riforma, la Commissione UE ha inteso garantire un trattamento coerente alle cessioni interne ed intra-UE, dando unitarietà alle operazioni transfrontaliere ed eliminando la duplice qualificazione dell'operazione intra-UE quale cessione esente ed acquisto imponibile, in tal modo ristabilendo il meccanismo di pagamento frazionato dell'Iva nel contesto del commercio transfrontaliero, al pari di quanto avviene nell'ambito nazionale.⁶

Nella consapevolezza che il sistema definitivo necessiterà peraltro di un certo tempo per entrare a regime⁷, oltre che esigere la predisposizione di meccanismi rafforzati di cooperazione tra le autorità fiscali degli Stati membri⁸, l'ambizioso progetto circa una riforma organica del sistema Iva attualmente vigente si è articolato in varie tappe di avvicinamento, con cui sono state approvate iniziative legislative parallele eppure correlate, i cui tratti salienti il presente articolo si propone di analizzare.

⁴ Non oggetto di trattazione del presente contributo. Cfr., al riguardo, Direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni, GU L 348 del 29.12.2017, pp. 7–22; Direttiva (UE) 2020/285 del Consiglio del 18 febbraio 2020 che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda il regime speciale per le piccole imprese e il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni allo scopo di verificare la corretta applicazione del regime speciale per le piccole imprese, GU L 62 del 2.3.2020, pp. 13–23; Direttiva (UE) 2018/1713 del Consiglio, del 6 novembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto applicate a libri, giornali e periodici, *GU L 286 del 14.11.2018, pp. 20–21*; Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto, 18.1.2018, COM(2018) 020 final.

⁵ L'abbandono dell'intento originario di attuare un sistema definitivo dell'Iva basato sul principio dell'imposizione di tutte le cessioni transfrontaliere di beni nello Stato membro di origine e la decisione di basarsi al contrario sul principio dell'imposizione nello Stato membro di destinazione dei beni sono stati recepiti dalla Commissione europea nel 2011. Cfr. Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo sul futuro dell'Iva. Verso un sistema dell'Iva più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico, 6.12.2011, COM(2011) 851 final, p. 5.

⁶ Cfr. Commissione europea (2016), *op. cit.*, p. 10.

⁷ Come si dirà, all'interno del piano di riforma organica del sistema dell'Iva, non mancano peraltro soluzioni pratiche e a più breve termine – perlopiù attuate in deroga al regime impositivo ordinario – contro le frodi a danno dell'Iva, quali, ad esempio, l'introduzione di un meccanismo generalizzato di “reverse charge”. Cfr., *infra*, paragrafo 4 del presente contributo.

⁸ Cfr., *infra*, paragrafo 6 del presente contributo.

2. Le tappe di avvicinamento nella realizzazione del nuovo sistema di tassazione Iva nel Paese di destinazione

Due tappe intermedie all'interno del percorso di realizzazione del sistema dell'Iva definitivo – tuttora in divenire⁹ – meritano in particolare di essere poste in evidenza.¹⁰

Un primo passo importante in tale direzione è stato compiuto con la Comunicazione della Commissione UE del 4 ottobre 2017¹¹, nella quale sono stati forniti ulteriori dettagli circa le iniziative per la realizzazione del piano di riforma. In particolare, in quella sede, la Commissione UE ha avuto modo di delineare i tratti salienti del sistema dell'Iva definitivo con riferimento alle cessioni di beni intra-UE tra soggetti passivi (ossia gli scambi transfrontalieri di beni “*business-to-business*” o “*B2B*”). Il pacchetto di riforma per un sistema dell'Iva definitivo del 4 ottobre 2017, che si compone di tre distinti atti legislativi, ha così introdotto il concetto di “soggetto passivo certificato” (o, con terminologia maggiormente corrente, “*certified taxable person*” ovvero “*CTP*”)¹², unitamente a quattro “soluzioni rapide” (o, con denominazione più comune, “*quick fixes*”) concernenti una semplificazione del regime di “*call-off stock*” e delle transazioni “a catena”, l’armonizzazione e la semplificazione delle norme in materia di prova del trasporto nelle cessioni intra-UE di beni e il riconoscimento del numero identificativo Iva dell’acquirente quale requisito sostanziale ai fini dell’applicazione dell’esenzione Iva nell’ambito delle suddette cessioni.¹³

⁹ In specie, è ancora oggetto di discussione in sede di Consiglio UE la proposta di direttiva contenente disposizioni dettagliate per costituire un sistema dell'Iva definitivo, in forza delle quali le cessioni “B2B” di beni transfrontaliere all'interno dell'Unione europea daranno luogo a un'unica operazione ai fini dell'Iva, appunto una cessione intra-UE di beni (si tratta della cosiddetta “fase due”, che segue ad una prima fase corrispondente all'adozione delle cosiddette “*quick fixes*”, di cui si dirà *infra*). Cfr. Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di misure tecniche dettagliate per il funzionamento del sistema dell'Iva definitivo per l'imposizione degli scambi tra Stati membri, 25.5.2018, COM(2018) 329 final.

¹⁰ Tappe intermedie ulteriori rispetto a quelle qui descritte, all'interno del percorso di realizzazione del sistema dell'Iva definitivo, sono state le Conclusioni del Consiglio UE del 25 maggio 2016 (<http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25-conclusions-vat-action-plan/>) e quelle successive dell'8 novembre 2016 (<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14257-2016-INIT/it/pdf>).

¹¹ Cfr. Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo relativa al seguito del piano d'azione sull'Iva. Verso uno spazio unico europeo dell'Iva – Il momento di agire, 4.10.2017, COM(2017) 566 final.

¹² Cfr. Commissione europea, Proposta di Regolamento del Consiglio che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda i soggetti passivi certificati, 4.10.2017, COM(2017) 567 final.

¹³ Cfr., per quanto attiene alle cosiddette “*quick fixes*”, Commissione europea, Proposta di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri, 4.10.2017, COM(2017) 568 final; Commissione europea, Proposta di Regolamento di esecuzione del Consiglio che modifica il regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie,

Un'altra tappa fondamentale di avvicinamento nella realizzazione del nuovo sistema di tassazione Iva nel Paese di destinazione si è registrata, successivamente, con la sessione del Consiglio "Ecofin" del 2 ottobre 2018, ove sono state discusse ed adottate, nell'ambito dell'imposizione indiretta, una serie di proposte di modifica alla disciplina euro-unitaria dell'Iva, riguardanti **soluzioni rapide** (o "**quick fixes**") al fine di porre rimedio, nelle more dell'entrata a regime del nuovo sistema Iva di tassazione nel Paese di destinazione, a problemi specifici nell'ambito delle operazioni intra-UE (regime di "*call-off stock*", transazioni "a catena", numero identificativo Iva, prova del trasporto relativo ad una cessione intra-UE)¹⁴, nonché misure volte ad introdurre un "**meccanismo generalizzato di inversione contabile**" ("*generalised reverse charge mechanism*" o "*GRCM*") per le operazioni domestiche al di sopra di una determinata soglia¹⁵, in grado di consentire agli Stati membri più gravemente colpiti da frodi Iva di applicare temporaneamente un'inversione generalizzata dell'Iva a debito.¹⁶

Le principali disposizioni normative introdotte dalle proposte di modifica da ultimo menzionate saranno analizzate *funditus* nel prosieguo del presente contributo. Nell'ambito dell'analisi che segue di ciascuna di tali misure, si avrà altresì cura di evidenziare le ragioni specifiche sottese alla loro adozione da parte del legislatore euro-unitario.

3. Le soluzioni rapide (*quick fixes*) negli scambi intra-UE di beni tra imprese

Il pacchetto di riforma comprendente le cosiddette "soluzioni rapide" o "*quick fixes*", entrate in vigore in tutto il territorio UE a partire dal 1° gennaio 2020, include quattro misure volte a migliorare, nel breve termine, l'attuale assetto normativo Iva degli scambi intra-UE di beni tra imprese.¹⁷

4.10.2017, COM(2017) 568 final (quest'ultimo atto legislativo rileva per quanto specificatamente attiene al regime delle prove di trasporto al fine di applicare l'esenzione Iva per le cessioni intra-UE).

¹⁴ Per i riferimenti legislativi al riguardo, si veda la nota precedente.

¹⁵ Cfr. Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto con riguardo all'applicazione temporanea di un meccanismo generalizzato di inversione contabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi al di sopra di una determinata soglia, 21.12.2016, COM(2016) 811 final.

¹⁶ Cfr. Consiglio "Economia e Finanza", 2 ottobre 2018, <https://www.consilium.europa.eu/it/meetings/ecofin/2018/10/02/>, che riassume le deliberazioni assunte nell'ambito del vertice "Ecofin" del 28 settembre 2018.

¹⁷ Cfr. Direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri, *GU L 311 del 7.12.2018*, pp. 3-7; Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del Consiglio del 4 dicembre 2018 che modifica il regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie, *GU L 311 del 7.12.2018*, pp. 10-12; Regolamento (UE) 2018/1909 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di *call-off stock*, *GU L 311 del 7.12.2018*, pp. 1-2. È d'uopo infine segnalare che, rispetto a quanto inizialmente proposto (cfr.

Quattro¹⁸ sono, appunto, gli ambiti rispetto ai quali gli interventi, per così dire, “chirurgici” delle “*quick fixes*” si estrinsecano:

- 1) disposizioni circa il funzionamento del cosiddetto regime di “*call-off stock*”;
- 2) modifiche alla disciplina delle cosiddette transazioni “a catena”;
- 3) attribuzione di valenza sostanziale al numero identificativo Iva del cessionario negli scambi intra-UE di beni tra imprese;
- 4) modifiche al regime delle prove del trasporto di beni nell’ambito delle cessioni intra-UE.

3.1. Il regime di “*call-off stock*”

La prima misura delle cosiddette “*quick fixes*” ha interessato il funzionamento del cosiddetto regime di “*call-off stock*”. In particolare, con l’introduzione dell’articolo 17-*bis* e di altre disposizioni ad esso correlate all’interno della Direttiva 2006/112¹⁹, si è proceduto ad armonizzare a livello UE una pratica commerciale assai diffusa che riceveva un trattamento Iva disomogeneo nei vari ordinamenti dei singoli Stati membri.

Segnatamente, in alcuni Stati membri (ad esempio in Italia, sulla base dell’articolo 39 del D.L. 331/1993 e di alcuni chiarimenti di prassi) l’invio di beni, da uno Stato membro ad un altro, dal cedente al cessionario, affinché quest’ultimo ne potesse disporre in funzione delle proprie esigenze, era trattato come una cessione intra-UE ad efficacia sospesa, realizzandosi l’acquisto intra-UE solamente al momento successivo della “chiamata” (da qui la denominazione “*call-off*”) del bene da parte del cessionario. Ciò consentiva al cedente, stabilito nello Stato UE di partenza dei beni, di non identificarsi necessariamente ai fini Iva nello Stato UE di consegna al cessionario dei beni medesimi. Analogo regime, tuttavia, non trovava applicazione presso altri ordinamenti (ad esempio, in Germania), ove l’invio dei beni in regime di “*call-off stock*” era viceversa considerato come una cessione intra-UE assimilata, con conseguente obbligo di registrazione del cedente nel Paese di destinazione dei beni.

In estrema sintesi, con riguardo al regime di “*call-off stock*”, la soluzione ora legislativamente adottata prevede che la cessione intra-UE sia esente e che l’acquisto intra-UE, tassato nello Stato membro in cui è situato il deposito, avvenga non al momento della spedizione o del trasporto, ma solamente nel momento in cui il

Commissione europea (2017), *op. cit.*, pp. 8-10), l’applicazione delle “*quick fixes*” prescinde dallo *status* di “soggetto passivo certificato”.

¹⁸ Inizialmente era stata altresì prevista una quinta “*quick fix*”, riguardante l’introduzione di un meccanismo di esenzione nell’ambito della ripartizione delle spese tra imprese parte di un gruppo indipendente, successivamente espunta dal provvedimento finale approvato dal Consiglio UE. Cfr., sul punto, Consiglio dell’Unione europea del 28 settembre 2018, FISC 380 ECOFIN 849, p. 5.

¹⁹ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, *GU L 347 dell’11.12.2006*, pp. 1–118.

cessionario effettua, appunto, la “chiamata” dei beni. Tale circostanza consente altresì al cedente di non identificarsi necessariamente nel Paese UE di consegna dei beni.

La norma delinea, inoltre, le precise circostanze che devono ricorrere per aversi un “*call-off stock*”, tra cui in particolare si segnalano le seguenti:

- 1) sia il cedente che il cessionario devono essere soggetti passivi;
- 2) i beni ceduti devono essere trasportati da uno Stato membro all’altro;
- 3) il cedente non deve essere stabilito nello Stato membro di destinazione dei beni;
- 4) il cessionario deve essere identificato ai fini Iva nello Stato membro di destinazione dei beni e tale identificazione deve essere nota al cedente che invia i beni già al momento in cui ha inizio il trasporto dei medesimi.

In ultimo, è stata inserita una clausola di salvaguardia in base alla quale se entro dodici mesi dall’arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione questi non sono oggetto di cessione, si considera abbia avuto luogo un’operazione intra-UE assimilata a far data dal giorno successivo alla scadenza del suddetto periodo (salvo che i beni non siano stati prima rispediti nello Stato membro di provenienza).²⁰

3.2. Le transazioni “a catena”

La seconda misura delle cosiddette “*quick fixes*” riguarda le cosiddette transazioni “a catena”, ossia cessioni successive di beni oggetto tuttavia di un unico trasporto intra-UE. In particolare, con l’introduzione dell’articolo 36-*bis* all’interno della Direttiva 2006/112, sono state delineate precise regole per l’attribuzione del trasporto intra-UE e dunque per stabilire quale tra le diverse cessioni successive di beni debba godere dell’esenzione ai fini Iva, circostanza che era in precedenza fonte di mancato coordinamento e notevoli incertezze negli ordinamenti dei diversi Stati membri.²¹

Le nuove disposizioni introdotte si preoccupano di fornire, innanzitutto, una definizione di “operatore intermedio”, inteso come un fornitore nella catena, diverso dal primo cedente, che spedisce i beni o li fa spedire da un terzo per suo conto. A fronte di ciò, si prevede che qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e spedito, da uno Stato

²⁰ Le disposizioni di dettaglio nonché le problematiche interpretative del regime in rassegna sono affrontate nelle note esplicative diramate dalla Commissione europea al riguardo nel dicembre 2019, alle quali si rimanda. Cfr. Commissione europea, Note esplicative riguardanti le modifiche del sistema dell’Iva nell’UE relative al regime di *call-off stock*, alle operazioni a catena e all’esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni (“soluzioni rapide 2020”), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_it.pdf.

²¹ Secondo la giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell’Unione europea (CGUE) (cfr., per tutti, la decisione del 6 aprile 2006 nella causa C-245/04, *Emag Handel Eder*), infatti, il trasporto intra-UE dei beni può essere attribuito unicamente ad una delle cessioni della catena, la sola che ha la possibilità di beneficiare dell’esenzione di cui all’articolo 138 della Direttiva 2006/112 concernente le cessioni intra-UE.

membro a un altro, direttamente dal primo fornitore all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione è imputata unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio (ovvero, il soggetto che cura il trasporto, autonomamente o commissionandolo a terzi). Ne consegue che, a prescindere dal numero di cessioni costituenti la catena, solo una sarà la cessione intra-UE esente, e precisamente quella effettuata nei confronti del soggetto che ha curato il trasporto.

Volendo esemplificare, assumendo un'operazione a catena con tre parti coinvolte, ove il trasporto intra-UE sia curato dall'operatore intermedio, la prima cessione è quella che si qualifica per la non imponibilità nello Stato membro di spedizione dei beni, mentre la seconda risulta imponibile nello Stato membro di destinazione dei medesimi come cessione domestica.

Senonché, in deroga alla regola appena enunciata, si prevede che la spedizione è imputata alla cessione effettuata al cessionario (i.e. l'acquirente finale) dall'operatore intermedio, se questi ha comunicato al cedente il numero di identificazione Iva che gli è stato attribuito nello Stato Membro di spedizione dei beni (ad esempio, qualora ricorra un'ipotesi di identificazione ai fini Iva di tale soggetto come operatore non stabilito).

Riprendendo l'esempio precedente di una transazione "a catena" con tre parti (sempre con trasporto intra-UE curato dall'operatore intermedio), la prima cessione è considerata domestica (e quindi imponibile) nello Stato membro di spedizione di beni, mentre quella effettuata dall'operatore intermedio è qualificata come cessione intra-UE non imponibile.²²

3.3. La valenza sostanziale del numero identificativo Iva del cessionario negli scambi intra-UE di beni

La terza misura delle cosiddette "quick fixes" concerne l'attribuzione di valenza sostanziale al numero identificativo Iva del cessionario nell'ambito degli scambi intra-UE di beni. In particolare, l'articolo 138 della Direttiva 2006/112, anteriormente alla modifica in rassegna, non prevedeva, tra le condizioni per applicare il regime di esenzione *de quo*, che il cessionario dovesse essere dotato di un numero identificativo Iva nello Stato membro di destinazione dei beni.

L'esigenza di garantire un maggiore controllo alle autorità fiscali degli Stati membri nell'ambito degli scambi intra-UE di beni ha tuttavia fatto ritenere opportuno l'inserimento nell'articolo 138 della Direttiva 112/2006, quale condizione di valenza sostanziale per godere dell'esenzione per le cessioni intra-UE, che il cessionario sia identificato ai fini Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il

²² Per maggiori dettagli, si rinvia nuovamente alle note esplicative diramate dalla Commissione europea nel dicembre 2019.

trasporto dei beni ha inizio, e altresì che tale soggetto abbia comunicato al cedente il proprio numero identificativo Iva.²³

In via ulteriore, è stato previsto l'obbligo per il cedente di presentare un elenco riepilogativo delle operazioni intra-UE, con un dettaglio delle informazioni riguardanti la cessione effettuata nei confronti del cedente (con la sola eccezione che il cedente, che non abbia ottemperato ai propri obblighi di controllo e comunicazione dei dati del cessionario, possa fornire una giustificazione adeguata alle autorità competenti con riferimento a tale omissione).²⁴

3.4. Il regime delle prove negli scambi intra-UE di beni

La quarta e ultima misura delle cosiddette “*quick fixes*” attiene al regime delle prove del trasporto nell'ambito degli scambi intra-UE di beni, che si pone come condizione essenziale al fine di godere dell'esenzione Iva rispetto ad una cessione intra-UE. In particolare, vengono introdotte nell'articolo 45-*bis* del Regolamento 282/2011²⁵ varie presunzioni circa il soddisfacimento di tale condizione.

In estrema sintesi, tali presunzioni prevedono che, in presenza di una combinazione di almeno due elementi di prova non contraddittori puntualmente delineati nel dettato normativo, rilasciati da parti indipendenti rispetto al cedente ed al cessionario²⁶, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal cedente (o per suo conto) fuori dal territorio di uno Stato membro. In alternativa, la prova del trasporto si considera raggiunta qualora il cedente sia in possesso di uno qualsiasi degli elementi probatori puntualmente delineati dalla norma, in combinazione con uno qualsiasi degli elementi di prova non contraddittori sempre normativamente individuati.

Nel caso in cui il trasporto sia stato curato dal cessionario (o da un terzo per suo conto) il legislatore ha previsto un sistema ancor più gravoso per l'operatività della presunzione probatoria in rassegna. Il cedente deve essere infatti in grado di esibire, oltre ad almeno due degli elementi di prova non contraddittori tipizzati dal legislatore e rilasciati da parti indipendenti, anche una dichiarazione scritta (da fornire entro il

²³ Anteriormente alla modifica legislativa in rassegna, viceversa, l'indicazione del numero identificativo Iva del cessionario era considerata, anche in virtù di giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE), un mero requisito formale. Cfr., per tutti, causa C-21/16, *Euro Tyre*.

²⁴ Per maggiori dettagli, si rinvia nuovamente alle note esplicative diramate dalla Commissione europea nel dicembre 2019.

²⁵ Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, *GU L 77 del 23.3.2011*, pp. 1–22.

²⁶ È pertanto esclusa l'applicazione della presunzione che le merci siano state trasportate o spedite in altro Stato membro qualora il trasporto o la spedizione siano stati effettuati dal cedente o dal cessionario senza l'intervento di altri soggetti terzi come, ad esempio, lo spedizioniere o il trasportatore. Con specifico riguardo al concetto di “parti indipendenti”, cfr. Comitato Iva, *Working Paper no. 968 “Implementation of the Quick Fixes Package: Council Directive (EU) 2018/1910 and Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912”*, 15.05.2019, taxud.c.1(2019)3533969.

decimo giorno del mese successivo alla cessione e contenente una serie di informazioni, quali, ad esempio, le generalità dell'acquirente, la descrizione dei beni, i dati identificativi del mezzo di trasporto, la data di arrivo dei beni) rilasciata dal cessionario che certifica che i beni sono stati effettivamente da questi trasportati o spediti, facendo menzione dello Stato membro di destinazione dei beni.

È fatta salva, ad ogni modo, la possibilità per le autorità fiscali di ciascuno Stato membro di confutare la presunzione sopra descritta.

In dettaglio, ai fini dell'operatività della presunzione in rassegna, sono considerati idonei elementi di prova del trasporto o della spedizione:

- 1) i documenti relativi al trasporto dei beni (ad esempio: lettera CRM firmata, polizza di carico, fattura di trasporto aereo, fattura emessa dallo spedizioniere);
- 2) ulteriore documentazione (ad esempio: polizza assicurativa relativa al trasporto, documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto, documenti ufficiali rilasciati da pubblica autorità che confermi l'arrivo dei beni a destinazione, ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro).²⁷

4. Il meccanismo generalizzato del “reverse charge”

Al pari delle cosiddette “quick fixes”, si iscrive appieno all'interno delle misure di ristretta vigenza temporale, che intendono cioè tamponare alcune “falle” dell'attuale sistema Iva²⁸, l'introduzione di un meccanismo generalizzato di inversione contabile o “reverse charge” all'interno dell'articolo 199-*quater* della Direttiva 112/2006.²⁹

²⁷ Per maggiori dettagli, si rinvia nuovamente alle note esplicative diramate dalla Commissione europea nel dicembre 2019. Per quanto attiene alla normativa Iva domestica, si veda anche la Circolare n. 12/E del 12 maggio 2020 dell'Agenzia delle entrate, in specie con riferimento al rapporto tra la normativa UE e la prassi nazionale in materia di prova del trasporto nell'ambito di una cessione intra-UE.

²⁸ Tra le misure-tampone, non oggetto del presente contributo, si segnala altresì il 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 di cui agli articoli 199-*bis* e 199-*ter* della Direttiva 112/2006 (si tratta del cosiddetto “quick reaction mechanism” o “QRM”), introdotto dalla Direttiva 2013/42/UE del Consiglio del 22 luglio 2013 e successivamente prorogato sino al 30 giugno 2022. Cfr. Direttiva (UE) 2018/1695 del Consiglio, del 6 novembre 2018, recante modifica della direttiva 2006/112/CE, 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, *GU L 282 del 12.11.2018*, pp. 5–7.

²⁹ Direttiva (UE) 2018/2057 del Consiglio del 20 dicembre 2018 che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto con riguardo all'applicazione temporanea di un meccanismo generalizzato di inversione contabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi al di sopra di una determinata soglia, *GU L 329 del 27.12.2018*, pp. 3–7.

In particolare, è stata prevista la facoltà, per ciascuno Stato membro, di farsi autorizzare dalla Commissione UE ad applicare in via temporanea (segnatamente, fino al 30 giugno 2022, data entro cui dovrebbe essere portato a compimento il nuovo sistema di tassazione Iva nel Paese di destinazione) un meccanismo generalizzato (nel senso che non trova applicazione con riguardo ad un settore specifico, come ad esempio il settore degli appalti) di inversione contabile con una determinata soglia per operazione (fissata nella misura di Euro 17.500), in deroga al meccanismo di pagamenti frazionati che caratterizza ordinariamente l'applicazione dell'Iva, al fine di contrastare frodi carosello che abbiano assunto carattere, per così dire, endemico nel proprio territorio.

L'adozione del meccanismo del “*reverse charge*” risulta particolarmente efficace per contrastare le frodi carosello, in quanto, designando il soggetto acquirente di un bene o un servizio quale debitore dell'Iva, si evita il fenomeno (tipico delle frodi carosello) in base al quale alcuni operatori non versano l'Iva “a valle” dovuta sulle cessioni di beni e/o prestazioni di servizi da loro effettuate (imposta che, tuttavia, essi riscuotono dall'acquirente), mentre coloro che acquistano il bene e/o servizio rimangono in possesso di una valida fattura che permette loro la detrazione dell'Iva “a monte” (detrazione esclusa solo ove l'acquirente fosse consapevole o, a maggior ragione, compartecipe, della frode).

La possibilità per ciascuno Stato membro di farsi autorizzare ad adottare un meccanismo generalizzato di inversione contabile è, tuttavia, soggetto a requisiti piuttosto stringenti.³⁰ In specie, oltre a dover dimostrare che altre misure di controllo non sono sufficienti a contrastare le frodi carosello, si prevede che lo Stato membro richiedente debba presentare, innanzitutto, un “*VAT gap*” nel 2014 di almeno cinque punti percentuali superiore a quello della media UE, nonché, quale ulteriore requisito, un livello di frodi carosello superiore al 25% del proprio “*VAT gap*” complessivo. Inoltre, è previsto che lo Stato membro che decide di adottare tale meccanismo debba imporre obblighi di comunicazione elettronica a tutti i soggetti passivi che forniscono e/o ricevono beni e servizi, al fine di consentire il funzionamento e l'effettivo monitoraggio del meccanismo di applicazione dell'Iva in deroga.

Ulteriori requisiti attengono al fatto che gli introiti stimati dalla riscossione e dal rispetto dell'obbligo tributario, previsti a seguito dell'introduzione del meccanismo generalizzato di inversione contabile, superino di almeno il 25% l'onere aggiuntivo globale stimato per le imprese e le autorità fiscali, e altresì che l'introduzione del meccanismo generalizzato di inversione contabile non comporti per le imprese e le autorità fiscali costi maggiori di quelli sostenuti in caso di applicazione di altre misure di controllo.

³⁰ Peraltro, considerati gli effetti inattesi che l'applicazione del meccanismo generalizzato di inversione contabile potrebbe avere sul funzionamento del mercato interno, a causa di un possibile spostamento della frode in altri Stati membri che non applicano tale meccanismo, è previsto che il Consiglio UE mantenga comunque la facoltà, come misura di salvaguardia, di abrogare tutte le decisioni di esecuzione che autorizzano l'applicazione di detto meccanismo.

L'inserimento di siffatte condizionalità si spiega in ragione del fatto che la misura non è invero priva di effetti collaterali, giacché, eliminando la riscossione dell'imposta nelle fasi antecedenti la vendita al consumo, si viene a concentrare in quest'ultimo stadio il rischio di operazioni effettuate in evasione dell'Iva. L'applicazione del meccanismo generalizzato di “reverse charge” espone infatti il sistema Iva ad un'altra tipologia di frode, consistente nella falsa attestazione di soggettività passiva da parte di consumatori finali che esibiscono numeri identificativi Iva di soggetti terzi (ignari della circostanza) al fine di non vedersi applicata l'imposta, in tal modo ingenerando un'ulteriore possibilità di evasione al momento dell'immissione dei beni in consumo.³¹

Ad oggi, il meccanismo generalizzato del “reverse charge” non risulta peraltro in vigore in alcuno Stato membro, sebbene la Repubblica Ceca abbia ottenuto la necessaria approvazione da parte della Commissione UE.³²

5. Il ruolo del “soggetto passivo certificato”

Come anticipato, nell'ambito del piano di riforma organica volto ad introdurre il nuovo sistema dell'IVA definitivo per gli scambi intra-UE tra imprese, basato sul principio dell'imposizione nello Stato membro di destinazione dei beni, un ruolo chiave dovrebbe altresì essere riservato all'operatore economico che si qualifica come “soggetto passivo certificato” (con terminologia più comune, “certified taxable person” o “CTP”).

In particolare, secondo la proposta formulata dalla Commissione UE al riguardo³³, è prevista l'attribuzione, ad operatori economici dotati di specifici requisiti, di uno *status* (riconosciuto dalle amministrazioni fiscali di tutti gli Stati membri, nonché verificabile attraverso una procedura online a seguito dell'integrazione dello *status* di “soggetto passivo certificato” nel sistema europeo VIES), per molti versi simile all'attuale “authorised economic operator” (AEO) sviluppato in ambito doganale, volto ad attestare che una determinata impresa può nel complesso essere considerata un contribuente affidabile.

In estrema sintesi, lo *status* di “soggetto passivo certificato” potrà essere riconosciuto, secondo quanto previsto dall'articolo 13-bis che si propone di introdurre nel dettato

³¹ Da ciò segue, peraltro, un'ulteriore potenziale problematica, riguardante la formazione di un notevole ammontare di crediti Iva – stante l'assenza di addebito dell'Iva sugli acquisti – a fronte della mancata applicazione dell'imposta da parte dei cedenti.

³² Cfr. Decisione di esecuzione (UE) 2019/1903 del Consiglio dell'8 novembre 2019 che autorizza la Cechia ad applicare il meccanismo generalizzato di inversione contabile in deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, *GU L 293 del 14.11.2019*, pp. 101–102.

³³ Cfr. Commissione europea, Proposta di Regolamento del Consiglio che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda i soggetti passivi certificati, 4.10.2017, COM(2017) 567 final.

della Direttiva 112/2006³⁴, ad un operatore economico stabilito nel territorio UE che soddisfi i seguenti tre requisiti:

- 1) assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, nonché assenza di reati gravi in relazione all'attività economica da esso esercitata;
- 2) efficace controllo delle operazioni e dei flussi di merci mediante un sistema di gestione che consenta adeguati controlli fiscali;
- 3) comprovata solvibilità finanziaria.

Come evidente, alla luce di tali requisiti, non tutti gli operatori potranno agevolmente ottenere lo *status* di “soggetto passivo certificato”. Ne saranno esclusi, inoltre, i soggetti passivi che non possono detrarre l'Iva sugli acquisti (ad esempio, coloro che svolgono attività assicurative o finanziarie), coloro che beneficiano del regime di franchigia per le piccole imprese ovvero del regime comune forfettario per i produttori agricoli, ecc.

Lo *status* di “soggetto passivo certificato” avrà, invero, una funzione dirimente nell'ambito dell'applicazione della regola della tassazione “a destino” negli scambi intra-UE di beni.³⁵ Al riguardo, si prevede, infatti, quale eccezione alla regola generale per cui nell'ambito degli scambi intra-UE di beni l'Iva è dovuta dal soggetto passivo che effettua la cessione di beni, che qualora intervenga in qualità di cessionario un soggetto passivo certificato, la debenza dell'imposta spetti a tale ultimo soggetto (ossia, al cessionario e non al cedente), che assolverà l'Iva tramite il meccanismo del “*reverse charge*”.

Ne consegue che una volta che il sistema dell'Iva definitivo sarà entrato a regime, il cedente (nell'ambito di una operazione intra-UE) risulterà chiamato ad applicare, in via ordinaria, l'Iva del Paese di destino, anche qualora non sia ivi stabilito o identificato, avvalendosi del meccanismo del cosiddetto “sportello unico” (“*One Stop Shop*” or “*OSS*”). Al contrario, l'applicazione dell'inversione contabile nelle operazioni intra-UE risulterà circoscritta ai cessionari che abbiano conseguito lo *status* di “soggetto passivo certificato”.

6. Il rafforzamento della cooperazione amministrativa tra autorità fiscali degli Stati membri

In ultimo, nella prospettiva di realizzare un sistema dell'Iva definitivo, fondato sul principio dell'imposizione nel Paese di destinazione dei beni, sono state introdotte varie

³⁴ Cfr. Commissione europea, Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di misure tecniche dettagliate per il funzionamento del sistema dell'Iva definitivo per l'imposizione degli scambi tra Stati membri, 25.5.2018, COM(2018) 329 final.

³⁵ Nell'intento iniziale della Commissione, l'assunzione dello *status* di “soggetto passivo certificato” avrebbe dovuto spiegare effetti anche ai fini dell'applicazione delle “*quick fixes*”, ma tale elemento è stato espunto dal pacchetto legislativo, approvato in via definitiva, concernente tali “soluzioni rapide”.

misure intese a rafforzare la cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati membri.³⁶

L'intento di tali misure è, segnatamente, quello di aiutare gli Stati membri a riscuotere l'Iva dovuta nelle operazioni transfrontaliere e combattere le frodi all'interno del mercato unico, rafforzando appunto gli strumenti di cooperazione amministrativa già in vigore, ma che, come evidenziato dalla Corte dei conti europea, non risultano sfruttati appieno.³⁷

In estrema sintesi, il miglioramento e la semplificazione degli attuali strumenti di cooperazione amministrativa hanno interessato diverse procedure racchiuse nel Regolamento 904/2010³⁸, tra cui si segnalano:

- 1) l'ampliamento dei poteri e delle competenze di Eurofisc, ossia del sistema di coordinamento degli esperti antifrode in ambito UE;
- 2) la revisione delle procedure di *feedback* nell'ambito delle richieste di informazioni tra autorità fiscali di diversi Stati membri;
- 3) la presenza di funzionari di uno Stato membro negli uffici amministrativi e durante le indagini amministrative condotte in un altro Stato membro;
- 4) l'accesso e la condivisione tra autorità fiscali e doganali degli Stati membri delle informazioni fiscali, in particolare del registro dei numeri identificativi Iva e degli elenchi riepilogativi.

Sempre nell'ambito della cooperazione amministrativa tra autorità fiscali degli Stati membri, è stato inoltre previsto un meccanismo di monitoraggio ai fini della corretta applicazione del regime di "*call-off stock*", con particolare riguardo ai numeri identificativi Iva dei cedenti e dei cessionari che beneficiano di tale semplificazione.³⁹

³⁶ Regolamento (UE) 2018/1541 del Consiglio del 2 ottobre 2018 che modifica i regolamenti (UE) n. 904/2010 e (UE) 2017/2454 per quanto riguarda misure di rafforzamento della cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto, *GU L 259 del 16.10.2018, pp. 1–11.*

³⁷ Corte dei conti europea, Relazione speciale n. 24/2015: Lotta alle frodi nel campo dell'Iva intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi, http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_IT.pdf. Quanto alle criticità degli attuali strumenti di cooperazione amministrativa, cfr., altresì, Commissione europea, Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, 30.11.2017, SWD(2017) 428 final.

³⁸ Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, *GU L 268 del 12.10.2010, pp. 1–18.*

³⁹ Regolamento (UE) 2018/1909 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di *call-off stock*, *GU L 311 del 7.12.2018, pp. 1–2.*

7. Considerazioni conclusive

Il presente contributo ha inteso offrire un quadro di sintesi dei principali provvedimenti legislativi già adottati, ovvero tuttora in discussione, a livello UE, volti a realizzare il nuovo sistema dell'Iva definitivo, fondato sul principio dell'imposizione Iva nel Paese di destinazione dei beni e la cui applicazione sarà in via ordinaria demandata non già al destinatario bensì al fornitore dei beni medesimi.

Come evidenziato, nonostante importanti tappe siano ormai alle spalle, il percorso che mira ad una riforma organica del sistema, mediante l'introduzione di uno spazio unico europeo dell'Iva, rimane ancora lungo e certamente impegnerà il legislatore euro-unitario nei prossimi anni.