**RELAZIONE ILLUSTRATIVA**

SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE RECEPIMENTO DEGLI ARTICOLI 2 E 3 DELLA DIRETTIVA 2017/2455/UE 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 E DELLA DIRETTIVA 2019/1995/UE DEL CONSIGLIO DEL 21 NOVEMBRE 2019 CHE MODIFICA LA DIRETTIVA 2006/112/CE PER QUANTO RIGUARDA LE DISPOSIZIONI RELATIVE ALLE VENDITE A DISTANZA DI BENI E A TALUNE CESSIONI NAZIONALI DI BENI

Il decreto legislativo intende attuare le deleghe conferite al Governo per il recepimento delle direttive 2017/2455/UE e 2019/1995/UE, rispettivamente, con l’articolo 1, comma 1, e l’allegato A, n. 12, della legge 4 ottobre 2019, n. 117 (Legge di delegazione europea 2018) e con l’articolo 1, comma 1, e l’allegato A, n. 33, della Legge di delegazione europea 2019 (in corso di approvazione).

Le suddette direttive hanno apportato modifiche alla Direttiva del 28 novembre 2006, n. 112/2006/CE e alla Direttiva 2009/132/CE.

L’obiettivo delle modifiche, enunciato dalla Commissione nella Comunicazione del 2015 “A Digital Single Market Strategy for Europe” e nella Comunicazione del 2016 sul piano d'azione in materia di IVA “Towards a single EU VAT area – Time to decide”, è semplificare gli obblighi IVA per le imprese impegnate nell’e-commerce transfrontaliero, mettendo le imprese UE in condizioni di parità con le imprese non-UE.

Le direttive in recepimento fanno parte del c.d. “pacchetto e-commerce”, composto dai seguenti atti normativi:

- Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla Direttiva 2017/2455/UE del Consiglio, del 5 dicembre 2017, e dalla Direttiva 2019/1995/UE del Consiglio, del 21 novembre 2019;

* Direttiva 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, che determina l'ambito d'applicazione dell'articolo 143, lettere b) e c), della Direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di talune importazioni definitive di beni, che ha sostituito la Direttiva n. 83/181/CEE del Consiglio, del 28 marzo 1983, come modificata dalla Direttiva 2017/2455/UE del Consiglio, del 5 dicembre 2017;

- Regolamento di esecuzione n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificato Regolamento di esecuzione n. 2459/2017, del Consiglio del 5 dicembre 2017, e dal Regolamento di esecuzione n. 2026/2019 del Consiglio, del 21 novembre 2019;

* Regolamento 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, come modificato dal Regolamento del Consiglio n. 2017/2454, del 5 dicembre 2017.

I Regolamenti sono direttamente applicabili in ciascuno degli Stati membri senza necessità di disposizioni di recepimento; l'attuazione dei Regolamenti necessiterà, tuttavia, dell’adeguamento dei sistemi informatici di registrazione e di dichiarazione e pagamento dell'IVA.

Le nuove regole avrebbero dovuto trovare applicazione dal 1° gennaio 2021; tuttavia, in risposta alla pandemia di COVID-19, la data di recepimento delle nuove regole è stata rinviata al 30 giugno 2021con la decisione (UE) n. 1109/2020 del Consiglio, del 20 luglio 2020, che ha modificato le direttive (UE) 2017/2455 e (UE) 2019/1995, con il Regolamento di esecuzione (UE) n. 1112/2020 del Consiglio, del 20 luglio 2020, che ha modificato il Regolamento di esecuzione (UE) n. 2026/2019 e con il Regolamento (UE) n. 1108/2020 del Consiglio, del 20 luglio 2020, che ha modificato il Regolamento (UE) n. 2454/2017.

La disciplina che si applicherà dal 1° luglio 2021 riguarda le seguenti operazioni:

1) le vendite a distanza intracomunitarie di beni (articolo 14, paragrafo 4, primo sub-paragrafo, e articolo 14-bis, paragrafo 2, della Direttiva IVA);

2) le vendite a distanza di merci importate da territori terzi o Paesi terzi (articolo 14, paragrafo 4, secondo sub-paragrafo, e articolo 14-bis, paragrafo 1, della Direttiva IVA);

3) le cessioni domestiche di beni facilitate tramite l’uso di piattaforme elettroniche (articolo 14-bis, paragrafo 2, della Direttiva IVA);

4) le forniture di servizi a non soggetti passivi da parte di soggetti passivi non stabiliti all'interno dell'Unione europea o di soggetti passivi stabiliti all'interno dell'Unione europea ma non nello Stato membro di consumo.

Il decreto legislativo di recepimento prevede nove articoli:

1. Art. 1 (Modificazioni al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633);
2. Art. 2 (Modificazioni al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427);
3. Art. 3 (Modificazioni al decreto legge 23 febbraio 1995 n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85)
4. Art. 4 (Modificazioni al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471);
5. Art. 5 (Modificazioni al decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito dalla legge 14 maggio 2005, n. 80);
6. Art. 6 (Modificazioni al regolamento adottato con decreto del Ministro delle Finanze 5 dicembre 1997, n. 489);
7. Art. 7 (Disposizioni di attuazione)
8. Art. 8 (Disposizioni finanziarie);
9. Art. 9 (Decorrenza);
10. Art. 10 (Entrata in vigore).

Come evidenziato dal preambolo delle Direttive 2017/2455/UE e 2019/1995/UE, l’esigenza di modificare le disposizioni delle Direttive 2006/112/CE e 2009/132/CE è emersa in sede di valutazione del MOSS, avviata il 1° gennaio 2015, e nel nuovo contesto globale, in cui i cambiamenti tecnologici hanno portato a una crescita esplosiva del commercio elettronico e delle vendite a distanza di beni, con le conseguenti esigenze di ridurre al minimo gli oneri gravanti sulle imprese di ridotte dimensioni e di proteggere, al contempo, il gettito fiscale degli Stati membri.

Al fine di adattare le regole IVA a tale evoluzione sono stati individuati i seguenti principali ambiti di miglioramento della normativa:

• per ridurre gli adempimenti gravanti sulle microimprese stabilite in uno Stato membro che effettuano prestazioni occasionali in altri Stati membri, è stata introdotta una soglia a livello unionale (10.000 euro) entro la quale tali prestazioni restano imponibili ai fini dell'IVA nello Stato membro di stabilimento del prestatore. Tale soglia, già applicata dal 1° gennaio 2019 ai servizi TTE (servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici), a partire dal 1° luglio 2021 comprenderà anche le vendite a distanza intracomunitarie di beni;

• per evitare che i soggetti passivi che prestano servizi diversi dai servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici a persone che non sono soggetti passivi debbano essere identificati ai fini dell'IVA in ogni Stato membro in cui tali servizi sono territorialmente rilevanti ai fini IVA, è stato esteso a tali soggetti il regime speciale MOSS, che diventa OSS. Detti soggetti possono, quindi, identificarsi in un solo Stato membro e dichiarare e versare l'IVA in detto Stato membro (stato membro di identificazione);

* il regime speciale OSS è stato esteso anche alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e un regime speciale analogo è stato istituito per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi (IOSS);
* al fine di evitare la doppia imposizione è stata introdotta un'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto all'importazione dei beni dichiarati nell'ambito del regime speciale IOSS;
* per determinare chiaramente la portata delle misure applicabili alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e alle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi, sono stati definiti i concetti di vendite a distanza intracomunitarie di beni e di vendite a distanza di beni importati;
* per ridurre gli oneri per le imprese che si avvalgono del regime speciale per le vendite a distanza intracomunitarie (OSS-UE) è stato valutato opportuno eliminare l'obbligo di emettere fattura per le operazioni effettuate nell’ambito del regime;
* atteso che il rispetto delle regole di fatturazione di tutti gli Stati membri in cui si effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi è stato valutato molto gravoso, al fine di ridurre al minimo gli oneri a carico delle imprese, è stato fissato il criterio per cui, nel caso in cui sia emessa fattura, le norme in materia di fatturazione devono essere quelle applicabili nello Stato membro di identificazione del fornitore/prestatore che si avvale dei regimi speciali;

• è stato valutato che il termine entro il quale deve essere presentata la dichiarazione IVA per il MOSS, fissato entro 20 giorni dalla scadenza del trimestre cui la dichiarazione si riferisce, sia troppo breve. Per i soggetti che applicano il nuovo regime speciale OSS è stato, quindi, previsto che la dichiarazione sia presentata entro la fine del mese successivo alla scadenza del periodo d'imposta; inoltre, i soggetti passivi sono stati autorizzati a correggere le dichiarazioni IVA precedenti con una dichiarazione successiva, anziché nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta cui si riferiscono le correzioni;

• per assicurare la riscossione effettiva ed efficace dell'IVA sul commercio elettronico, è stato previsto che i soggetti passivi che, tramite l'uso di una interfaccia elettronica, facilitano le vendite a distanza di beni da parte di soggetti non stabiliti nella UE, siano coinvolti nella riscossione dell’IVA su tali vendite. A tal fine, è previsto che i soggetti che gestiscono le piattaforme elettroniche siano considerati soggetti che acquistano e cedono detti beni; analoga disposizione è prevista anche per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi nell’Unione europea, ma limitatamente alle spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro, escludendo i beni soggetti ad accisa, in quanto l'accisa rientra nella base imponibile per l'IVA all'importazione;

• nell’ambito della presunzione che attribuisce ai soggetti che gestiscono le piattaforme elettroniche la qualifica di rivenditori dei beni oggetto delle vendite a distanza, ai sensi del punto precedente, è previsto che si presumono effettuate due operazioni: una cessione B2B senza trasporto, effettuata dal fornitore dei beni nei confronti del soggetto che gestisce la piattaforma elettronica, e una cessione B2C con trasporto, effettuata dal soggetto che gestisce la piattaforma elettronica nei confronti del consumatore finale; è stato, pertanto, stabilito che il fatto generatore dell’imposta si verifica nel medesimo momento per entrambe le cessioni;

• per evitare il rischio che il fornitore non versi all’erario l’imposta che addebita al soggetto passivo che gestisce la piattaforma elettronica, il quale ha diritto a esercitare la relativa detrazione, è previsto che la cessione (presunta) effettuata dal fornitore nei confronti di tale soggetto (cessione B2B) sia esente dall'IVA, mentre a tale fornitore è concesso il diritto di detrarre l'IVA a monte pagata per l'acquisto o l'importazione dei beni ceduti;

• per ridurre l'onere amministrativo per i soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza tramite l’uso della piattaforma elettronica, è riconosciuta a detti soggetti la possibilità di accedere ai regimi speciali OSS e IOSS;

• è stato considerato che i cedenti non stabiliti nell’Unione europea che si avvalgono di un'interfaccia elettronica per vendere beni potrebbero detenere scorte in più Stati membri e potrebbero effettuare, oltre alle vendite a distanza intracomunitarie di beni, cessioni di beni a partire da tali scorte ad acquirenti nello stesso Stato membro; è stato, quindi, previsto che i soggetti che gestiscono le interfacce elettroniche si considerano rivenditori anche per tali vendite e che, anche per tali operazioni, è possibile accedere all’OSS-EU scheme;

• per aiutare gli Stati membri a verificare che l'IVA sia stata contabilizzata correttamente è previsto che i soggetti che gestiscono le interfacce elettroniche attraverso le quali sono facilitate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi conservino la relativa documentazione per un periodo di almeno dieci anni, periodo valutato coerente con le disposizioni vigenti in materia di conservazione della documentazione, fermo restando il rispetto della normativa dell'Unione in materia di protezione dei dati personali;

• per evitare distorsioni della concorrenza tra fornitori UE ed extra-UE ed evitare perdite di gettito fiscale, è stata abrogata l’esenzione dall’IVA per le piccole spedizioni di cui alla Direttiva 2009/132/CE;

• è prevista la nomina di un intermediario stabilito nell’UE per i soggetti passivi non stabiliti nella UE che si avvalgono del regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi (IOSS) come debitore dell'IVA e per adempiere agli obblighi previsti da tale regime speciale; tale obbligo non è previsto per i soggetti passivi stabiliti in un Paese con il quale l'Unione ha concluso un accordo di assistenza reciproca;

• a seguito della crescita esponenziale del commercio elettronico e del conseguente aumento del numero di piccole spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro importate nell’Unione europea, è stato previsto un regime speciale di dichiarazione e pagamento dell'IVA all'importazione che può essere applicato ove non si ricorra al regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi; se tale regime non prevede l'applicazione sistematica di aliquote IVA ridotte, l'acquirente finale deve poter optare per la procedura di importazione standard per avvalersi di un'eventuale aliquota IVA ridotta;

• nei casi in cui ci si avvale del regime speciale per la dichiarazione dell’IVA all’importazione, è previsto che il pagamento dell'IVA all'importazione sia allineato con il pagamento dei dazi doganali di cui all'articolo 111 del Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio.

**LA DEFINIZIONE DELLE VENDITE A DISTANZA DI BENI**

Come segnalato dal considerando 6 della Direttiva 2017/2455/UE, il legislatore europeo ha definito le vendite a distanza, sia intracomunitarie di beni che di beni importati da territori terzi o Paesi terzi, “per determinare chiaramente la portata delle misure applicabili”.

La definizione inserita dalla Direttiva 2017/2455/UE, con l’aggiunta del paragrafo 4 nell’articolo 14 della Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA), evidenzia che per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi, non sia qualificante il mezzo attraverso il quale tali cessioni si realizzano, bensì la circostanza che i beni siano spediti o trasportati dal venditore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione.

La Direttiva 2017/2455/UE, nel definire le vendite a distanza, ha chiaramente recepito le indicazioni del Comitato IVA (Working Paper n. 855 del 5 maggio 2015), in cui è precisato che l’intervento nel trasporto può essere anche indiretto, rendendo meno stringente il collegamento del trasporto con il venditore.

L’articolo 5-bis del Regolamento n. 282/2011, inserito dal Regolamento n. 2026/2019, ha esplicitato i casi in cui si ritiene che il fornitore intervenga indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni e ha precisato, altresì, che non vi è intervento del fornitore ove l'acquirente stesso effettui il trasporto dei beni o ne organizzi la consegna con un terzo e il fornitore non intervenga per coadiuvarne l'organizzazione.

Ai sensi del paragrafo 4 dell’articolo 14 della Direttiva IVA, affinché si possa configurare una vendita a distanza è necessario, altresì, che siano soddisfatte le seguenti condizioni:

1. la cessione di beni sia effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, della Direttiva IVA o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;
2. i beni ceduti siano diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto.

Ai sensi del citato articolo 3, paragrafo 1, della Direttiva IVA non sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

1. gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione sarebbe esente nel territorio dello Stato membro, in forza degli articoli 148 e 151, effettuati da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo;
2. gli acquisti intracomunitari di beni, diversi da quelli di cui alla lettera a) e all'articolo 4 (beni d’occasione, oggetti d’arte, da collezione o d’antiquariato e mezzi di trasporto d’occasione assoggettati al regime del margine) e diversi dagli acquisti di mezzi di trasporto nuovi e di prodotti soggetti ad accisa, effettuati da un soggetto passivo per le esigenze della sua azienda agricola, silvicola o ittica che sia assoggettata al regime forfettario dei produttori agricoli, o da un soggetto passivo che effettua unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi che non gli danno alcun diritto a detrazione oppure da un ente non soggetto passivo.

Nella nuova definizione di vendite a distanza non è più menzionata l’esclusione dei beni soggetti ad accisa, che era prevista nel soppresso articolo 34 della Direttiva IVA. Tuttavia, tale esclusione è ribadita nell’articolo 3, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva, a cui rinvia il citato paragrafo 4 dell’articolo 14 e, di conseguenza, il quadro giuridico relativo a tali beni deve essere ricostruito dal combinato disposto delle due norme.

Ne consegue che le vendite di beni soggetti ad accisa possono essere oggetto di vendite a distanza, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 4, della Direttiva IVA, solo se sono fornite a:

1. non soggetti passivi, oppure
2. soggetti passivi o persone giuridiche i cui acquisti intracomunitarie non sono soggetti all'IVA ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lett. a), della Direttiva IVA (acquisti intracomunitari di beni la cui cessione sarebbe esente nel territorio dello Stato membro, in forza degli articoli 148 e 151, effettuati da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo).

Sul punto, le Note esplicative della Commissione europea (DG-Taxud), pubblicate il 30 settembre 2020, precisano che le forniture di beni soggetti ad accisa rientrano nell’ambito delle vendite a distanza intracomunitarie, di cui all'articolo 14, paragrafo 4, della Direttiva IVA, solo se effettuate nei confronti di persone fisiche non soggetti passivi e dei soggetti elencati all'articolo 151 della Direttiva IVA (cessioni di beni effettuate nell’ambito delle relazioni diplomatiche e consolari, organismi dell’Unione europea, NATO, ecc); diversamente, le forniture di prodotti soggetti ad accisa a un soggetto di cui al citato articolo 3, lett. b) (soggetti passivi assoggettati al regime forfettario dei produttori agricoli, soggetti passivi che effettuano unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi che non danno alcun diritto a detrazione, soggetti passivi assoggettati al regime del margine oppure enti non soggetti passivi), non rientrano nell’ambito applicativo di cui all'articolo 14, paragrafo 4, relativo alle vendite a distanza intracomunitarie.

Ai fini del recepimento, le definizioni di vendite a distanza intracomunitarie e di vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi sono state inserite nel decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, con l’aggiunta di un articolo 38-ter, in quanto tali operazioni si pongono in continuità con la definizione di cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio dello Stato o nel territorio di altro Stato membro, di cui, rispettivamente, agli articoli 40, comma 3, e 41, comma 1, lett. b), del medesimo decreto-legge. Anche per le cessioni in base a cataloghi e per corrispondenza, come chiarito dalla norma di interpretazione autentica di cui all’articolo 11-quater del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, non è, infatti, rilevante il mezzo attraverso il quale è effettuato l’ordine di acquisto, quanto, piuttosto, la circostanza che il bene sia consegnato dal cedente o per suo conto a destinazione dell’acquirente (tale definizione, come vedremo di seguito, è stata soppressa in sede di recepimento dall’articolo 5, comma 1, del decreto legislativo). La collocazione nell’ambito del D.L. n. 331/1993 anche della definizione di vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi risulta coerente per ragioni di sistematicità, in quanto l’articolo 40, comma 3, di tale decreto legge già disciplinava le vendite a distanza di beni importati, prevedendo, in conformità all’articolo 33, paragrafo 2, della Direttiva IVA - sostituito per effetto delle modifiche apportate a tale articolo dall’articolo 2 della Direttiva (UE) 2017/2455- che i beni ceduti ma importati dal cedente in altro Stato membro si considerano spediti o trasportati dal territorio di tale Stato.

Le definizioni introdotte risultano funzionali, in particolare, ad altre norme introdotte dal presente decreto legislativo, che ad esse fanno rinvio, quali le norme:

* sulla territorialità delle suddette vendite a distanza, previste dagli articoli 40 e 41 del medesimo decreto-legge n. 331/1993;
* sui regimi speciali, disciplinati negli articoli 74-sexies e 74-septies del D.P.R. n. 633 del 1972 (che disciplinano il regime OSS, che è l’evoluzione del regime MOSS), dei quali gli operatori possono avvalersi per dichiarare dette operazioni in un unico Stato membro;
* relative al commercio elettronico di cui all’articolo 2-bis del D.P.R. n. 633/1972;
* relative ai criteri di territorialità dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e elettronici, di cui all’articolo 7-octies del D.P.R. n. 633/1972.

L’articolo 2, comma 1, lett. a), del presente decreto legislativo introduce, pertanto, le definizioni di vendite a distanza intracomunitarie e di vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi o territori terzi, mediante l’aggiunta dell’articolo 38-ter nel decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331.

Tale articolo, che segue l’articolo 38-bis, relativo agli acquisti intracomunitari in regime c.d. di “call off stock”, contenuto nel disegno di Legge Europea 2019-2020, è rubricato “Definizione di vendite a distanza” e si compone di quattro commi: il comma 1, definisce le vendite a distanza intracomunitarie di beni, il comma 2, definisce le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi, il comma 3 indica i beni che non possono formare oggetto di vendite a distanza e il comma 4, infine, fissa la regola per l’imputazione del trasporto nel caso di vendite a distanza intracomunitarie e di vendite a distanza di beni importati da territori terzi o da Paesi terzi facilitate tramite l’uso di un’interfaccia elettronica, disciplinate dall’articolo articolo 2-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Ai sensi del nuovo articolo 38-ter, per vendite a distanza intracomunitarie di beni e per vendite a distanza di beni importati si intendono le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, rispettivamente:

* a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente (vendite a distanza intracomunitarie di beni);
* importati da territori terzi o Paesi terzi (vendite a distanza di beni importati).

La spedizione o il trasporto devono essere a destinazione:

* di persone fisiche non soggetti d’imposta;
* degli organismi internazionali o consolari di cui all’articolo 72, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, o individuati negli altri Stati membri in conformità all’articolo 151 della Direttiva 2006/112/CE;
* con esclusione dei beni soggetti ad accisa, di cessionari non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa.

In conformità all’articolo 14, comma 4, della Direttiva IVA, il comma 3 dell’articolo 38-ter, esclude dall’ambito delle vendite a distanza - analogamente a quanto previsto dalla precedente normativa relativa alle vendite in base a cataloghi, per corrispondenza e simili - i mezzi di trasporto nuovi (definiti dall’articolo 38, comma 4, del decreto legge n. 331/1993) e i beni da installare, montare o assiemare a cura del fornitore o per suo conto.

Per quanto concerne i beni soggetti ad accisa, per effetto del combinato disposto dell’articolo e 38- ter, commi 1 e 2, e dell’articolo 38, comma 6, del D.L. n. 331/331, le relative cessioni sono escluse dalle vendite a distanza se effettuate nei confronti di:

* enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta;
* soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile;
* produttori agricoli di cui all'articolo 34 del citato D.P.R. che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari;
* soggetti che applicano il regime del margine.

Le cessioni di beni soggetti ad accisa rientrano, invece, nelle nuove regole se effettuate a destinazione:

* di persone fisiche non soggetti d’imposta;
* degli organismi internazionali o consolari di cui all’articolo 72, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, o individuati negli altri Stati membri in conformità all’articolo 151 della Direttiva 2006/112/CE, ossia effettuate, in particolare, nell’ambito di relazioni diplomatiche, agli organismi internazionali e alla NATO.

Il comma 4 del nuovo articolo 38-ter recepisce il nuovo articolo 36-ter della Direttiva che, per le vendite a distanza facilitate attraverso l’uso delle piattaforme elettroniche (per le quali si rinvia al commento dell’articolo 2-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dall’articolo 1, lettera a), del presente decreto legislativo), prevede che il trasporto sia imputato alla cessione che si considera effettuata dal soggetto che gestisce la piattaforma elettronica.

Al fine di delineare in modo puntuale l’ambito applicativo delle vendite a distanza in esame coordinandolo con la normativa preesistente, l’articolo 5, comma 1, del presente decreto legislativo, come anticipato sopra, prevede l’abrogazione dell’articolo 11-quater del D.L. 14 marzo 2005, n. 35, che recava la norma di interpretazione autentica della locuzione "cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni", di cui agli articoli 40, comma 3, e 41, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 agosto 1993, che è da intendersi assorbita nelle nuove definizioni.

Inoltre, atteso che anche in base alla nuova formulazione dell’articolo 35 della Direttiva IVA, le cessioni di beni d'occasione e di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato e le cessioni di mezzi di trasporto d'occasione, assoggettati al regime del “margine”, sono esclusi dall’ambito di applicazione delle vendite a distanza, l’articolo 3 del presente decreto legislativo apporta modifiche di coordinamento all’articolo 37, comma 2, del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, per prevedere l’esclusione anche alla disciplina delle vendite a distanza di beni importati.

**TERRITORIALITÀ DELLE VENDITE A DISTANZA**

Le nuove regole di territorialità per le vendite a distanza intracomunitarie di beni rappresentano una deroga all’articolo 32 della Direttiva 2006/112/CE che prevede, infatti, con una norma di portata generale, che nel caso di beni spediti o trasportati dal fornitore, dall’acquirente o da un terzo, il luogo di tassazione si trova nel Paese di partenza dei beni stessi (tassazione all’origine).

In via preliminare, occorre dire che anche nel precedente impianto, individuato dal combinato disposto dell’articolo 17, paragrafo 2, lett. a), dell’articolo 33 e dell’articolo 34 della Direttiva n. 2006/112/CE, al superamento della soglia di protezione stabilita dallo Stato di destinazione, compresa tra 35.000 e 100.000 euro (per l’Italia la soglia era fissata dall’articolo 40, comma 4, lettera b), a 35.000 euro), non si considerava realizzato un “trasferimento a destinazione di un altro Stato membro” (e, quindi, una cessione intracomunitaria), bensì aveva luogo a una cessione interna nello Stato di destinazione del bene, ai sensi dell’articolo 34 della Direttiva IVA (che imponeva l’identificazione nel paese di destinazione).

La disposizione non trovava applicazione per i beni soggetti ad accisa, così come previsto dall’articolo 34, paragrafo 1, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE, che, quindi, se spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, erano sempre assoggettati ad IVA nel Paese di destinazione, a prescindere dal superamento o meno della soglia in questione.

Per semplificare gli oneri per le imprese di ridotte dimensioni, con le modifiche apportate all’articolo 33 (nuovo articolo 33, lettera a)), la soppressione dell’articolo 34 e l’inserimento dell’articolo 59-quater nella Direttiva 2006/112/CE da parte della Direttiva 2017/2455/CE, è stato superato il precedente sistema che prevedeva la realizzazione di una cessione domestica nello Stato di destinazione del bene, al superamento della soglia di protezione stabilita da quest’ultimo Stato ed è stata fissata un’unica soglia di 10.000 euro complessivi, da intendersi comprensiva di tutte le vendite a distanza intracomunitarie di beni e di tutte le prestazioni TTE effettuate in tutti gli Stati membri diversi da quello di stabilimento del fornitore/prestatore, fino alla quale la cessione viene tassata nel Paese di origine. Se nel corso dell’anno detto limite viene superato si rientra nella tassazione a destinazione; in ogni caso, gli operatori, anche in base alle nuove disposizioni, possono optare per la tassazione nel luogo del consumo anche se le prestazioni effettuate non abbiano superato la suddetta soglia di 10.000 euro.

Nella soglia dei 10.000 euro non rientrano le cessioni e le prestazioni di servizi con luogo di consumo nello stesso Stato di stabilimento del fornitore/prestatore; inoltre, il meccanismo non si applica se il cedente non è stabilito in un solo Stato membro.

L’articolo 33 della Direttiva IVA, come riformulato, alle lett. b) e c), individua il luogo della cessione delle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi prevedendo che:

* è considerato luogo di cessione delle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi in uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente;
* è considerato luogo di cessione delle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente il luogo situato in tale Stato membro, purché l'IVA su tali beni sia dichiarata nell'ambito del regime speciale IOSS.

La riformulazione dell’articolo 33 ha assorbito la disposizione (contenuta nella precedente formulazione al paragrafo 2 dell’articolo 33) che prevedeva che “Qualora i beni ceduti siano spediti o trasportati a partire da un territorio terzo o da un paese terzo e importati dal fornitore in uno Stato membro diverso da quello d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, essi sono considerati spediti o trasportati a partire dallo Stato membro d'importazione”.

Come anticipato nel paragrafo precedente relativo alla definizione di vendite a distanza, ai sensi dell’articolo 35 della Direttiva, anche la nuova regola di territorialità a destinazione prevista all’articolo 33 della Direttiva IVA per le vendite a distanza intracomunitarie e per le vendite a distanza di beni importati non si applica alle cessioni di beni d'occasione e di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, né alle cessioni di mezzi di trasporto d'occasione.

Il recepimento delle nuove regole di territorialità per le vendite a distanza è stato attuato dall’articolo 2 del presente decreto legislativo, mediante sostituzione degli articoli 40, commi 3 e 4, e 41, comma 1, lett. b, del D.L. n. 331/331.

In particolare, nell’articolo 40:

• sono stati sostituiti i commi 3 e 4 (che disciplinavano gli acquisti in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati dal cedente o per suo conto, nel territorio dello Stato), per disciplinare la territorialità delle vendite a distanza intracomunitarie di beni con arrivo della spedizione o del trasporto nello Stato;

• è stato aggiunto il comma 4-ter, per disciplinare la territorialità delle vendite di beni importati da territori terzi o Paesi terzi a destinazione dello Stato, incluse l’ipotesi di vendite a distanza di beni importati nello Stato e con arrivo della spedizione o del trasporto nello Stato medesimo dichiarate nell’ambito del regime speciale IOSS (di cui all’articolo 74-sexies.1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633).

Nell’articolo 41, comma 1:

* è stata sostituita la lett. b) (che disciplinava le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati dal cedente o per suo conto, a partire dal territorio dello Stato) per disciplinare la territorialità delle vendite a distanza intracomunitarie di beni con partenza della spedizione o del trasporto dallo Stato;
* è stata aggiunta la lett b)-bis, relativa alla territorialità delle vendite di beni importati da territori terzi o Paesi terzi con destinazione verso altri Stati membri.

Le nuove disposizioni, analogamente alle precedenti, costituiscono una deroga all’articolo 7-bis D.P.R. 633/1972, che individua il territorio dello Stato come luogo di cessione dei beni mobili nazionali, comunitari o ancorati al regime della temporanea importazione, se detti beni sono esistenti nello Stato al momento della cessione, in sostanziale conformità con articolo 32 della Direttiva 2006/112/CE secondo cui le vendite con trasporto sono tassate nel luogo di origine.

Si considerano, pertanto effettuate in Italia, le vendite a distanza di beni con partenza da altro Stato membro o con partenza da territori terzi o Paesi terzi, con destinazione in Italia.

Nella precedente disciplina, il soggetto passivo cedente, al superamento della soglia di 35.000 euro, doveva identificarsi ai fini IVA in Italia, tramite la nomina di un rappresentante fiscale ovvero l’identificazione diretta (articolo 17, terzo comma, e articolo 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972), prima di procedere alle cessioni dirette a privati consumatori; nel nuovo sistema, l’obbligo di identificarsi o di nominare il rappresentante scatta al superamento della soglia dei 10.000, oppure in caso di opzione per la tassazione a destinazione.

L’obbligo di identificazione permane anche in caso di prestatore stabilito in più Stati membri, condizione che non consente l’applicazione della semplificazione.

In caso di superamento della soglia nel corso dell’anno, le operazioni già eseguite nel periodo anteriore al superamento si intendono effettuate nello Stato membro di origine. L’imposta verrà applicata secondo il principio di destinazione soltanto a partire dalla cessione che ha determinato il superamento della soglia.

La criterio è allineato con la nuova regola di territorialità prevista per le prestazioni di servizi TTE (di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici) cui all’articolo 7-octies del D.P.R. n. 633 del 1972, atteso che, come hanno chiarito le Note esplicative, nel determinare il valore totale, al netto dell'IVA, delle prestazioni o delle cessioni, il superamento della soglia deve essere verificato sommando i valori totali, al netto dell’IVA, relativi ad entrambe le tipologie di operazioni; la soglia non comprende, invece, le prestazioni di servizi per le quali il luogo di consumo sia lo Stato (luogo di stabilimento).

Quindi, ai fini di coordinamento delle norme, l’articolo 1, comma 1, lett. c), del presente decreto legislativo ha apportato correttivi all’articolo 7-octies, comma 2, lett. b), e comma 3, lett. b), per prevedere, anche nell’ambito di tale disposizioni, che la soglia di 10.000 euro comprende anche le cessioni intracomunitarie di beni e i servizi TTE business to consumer.

Anche per i beni soggetti ad accisa, con i imiti sopra illustrati, l’imposizione avverrà nel Paese di destinazione in base alle stesse regole previste per i beni non soggetti ad accisa e, quindi, in funzione del soggetto che organizza la spedizione o il trasporto, della tipologia di destinatario e della soglia unica di 10.000 euro. In particolare, i beni soggetti ad accisa sono ricompresi nelle nuove regole solo se oggetto di cessioni non imponibili effettuate nei confronti dei soggetti di cui all’articolo 72 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (o di cui alla corrispondete previsione adottata dagli altri Stati membri in conformità all’articolo 151 della Direttiva 2006/112/CE), ossia effettuate nell’ambito di relazioni diplomatiche, a organismi internazionali e alla NATO.

Riguardo all’esclusione dalla nuova regola di tassazione per i beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, di cui all’articolo 35 della Direttiva IVA, la norma di recepimento è recata dall’articolo 37, comma 2, del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, che, ai fini delle esclusioni, reca un generico richiamo agli articoli 40, comma 3, 41 del D.L. 331/1993; in virtù della sostituzione degli articoli 40, commi 3 e 4, e 41, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, la formulazione dell’articolo 37, comma 2, citato appare ancora compatibile con il nuovo impianto; tuttavia, come evidenziato sopra, è stato necessario un correttivo nel citato articolo 37 per prevedere l’esclusione anche alla disciplina delle vendite a distanza di beni importati.

Ai sensi dell’articolo 219-bis della Direttiva IVA, la fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi; in caso di applicazione dei regimi speciali di cui al Titolo XII, Capo 6, come sopra evidenziato, trovano applicazione le norme applicabili nello Stato membro in cui è identificato il fornitore/prestatore ai fini dei regimi. L'articolo 220, paragrafo 1, punto 2, della Direttiva IVA, come modificato (vedi anche correttivo pubblicato nella GUUE 245/9, del 25 settembre 2019), prevede, tuttavia, l’obbligo di emissione della fattura per le vendite a distanza intracomunitarie di beni, di cui all'articolo 33, comma 1, lett. a), della Direttiva eccetto nei casi in cui il soggetto passivo si avvale del regime speciale di cui al Titolo XII, Capo 6, sezione 3 (regime OSS-UE).

L’articolo 2, lettera d), del presente decreto legislativo apporta una ulteriore modifica al decreto legge n. 331/1993, nell’articolo 46, comma 3, del D.L. n. 331/1993, che disciplina la fattura emessa per le vendite tramite cataloghi, per corrispondenza e simili, con partenza dal territorio dello Stato; per allineare tale norma al nuovo quadro normativo, è stato, infatti, necessario, sostituire il riferimento alle vendite tramite cataloghi, per corrispondenza e simili con il riferimento alle vendite a distanza intracomunitarie.

**IL NUOVO RUOLO DELLE INTERFACCE ELETTRONICHE**

Come evidenziato dal considerando 7) della Direttiva 2017/2455/UE, gran parte delle vendite a distanza di beni, forniti da uno Stato membro all'altro e da territori terzi o Paesi terzi alla Comunità, è facilitata tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (marketplace), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, spesso con il ricorso a sistemi di deposito logistico. Per assicurare la riscossione effettiva ed efficace dell’imposta e ridurre l'onere amministrativo per i venditori, le amministrazioni fiscali e i consumatori, è stato valutato necessario coinvolgere i soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza di beni tramite l'uso di una interfaccia elettronica nella riscossione dell'IVA sulle suddette vendite.

A tale fine, l’articolo 14-bis della Direttiva dispone che i soggetti che attraverso l’uso di piattaforme elettroniche facilitano le vendite a distanza siano considerati essere coloro che effettuano le vendite in questione. Per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi nell’Unione europea, la presunzione è limitata alle vendite di beni spediti o trasportati in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro, indicati come beni di scarso valore.

In base al nuovo articolo 14-bis della Direttiva 2006/112/CE, introdotto dall’articolo 2, n. 1), della Direttiva (UE) 2017/2455, il soggetto passivo che facilita la cessione tramite interfacce elettroniche:

• si considera abbia acquistato e ceduto egli stesso le merci (“deemed supplier”);

• viene trattato come se egli fosse il fornitore reale dei beni ai fini dell'IVA, assumendo i diritti e gli obblighi IVA del fornitore sottostante (il cosiddetto “underlying supplier”).

Ne consegue che le suddette vendite a consumatori finali, effettuate tramite una interfaccia elettronica, si presume che diano luogo a due operazioni:

1) una cessione dal fornitore sottostante all'interfaccia elettronica (fornitura B2B) e

2) una cessione dall'interfaccia elettronica al cliente (fornitura B2C).

Il soggetto passivo che facilita la vendita attraverso l'utilizzo dell’interfaccia elettronica è considerato, pertanto, quale rivenditore dei beni nelle seguenti due ipotesi:

1) vendite a distanza di beni importati dai territori terzi o Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non superiore a euro 150 (articolo 14-bis, paragrafo 1);

2) vendite di beni all'interno della Comunità da parte di un soggetto passivo non stabilito nell’UE a un non-soggetto passivo (articolo 14-bis, paragrafo 2). Come si evince dalla locuzione dell’articolo 14-bis, che menziona genericamente le “cessioni di beni effettuate nella Comunità” senza ulteriori specificazioni, l’ambito di tale previsione comprende sia le vendite a distanza intracomunitarie di beni che le cessioni domestiche - vale a dire le vendite di beni in partenza da magazzini presenti nel territorio di uno Stato e arrivo a un consumatore nello stesso Stato- a condizione che il fornitore sottostante sia un soggetto extra-UE.

Nelle ipotesi di cui all’articolo 14-bis, paragrafo 1, le merci, in spedizioni di valore intrinseco non superiore a euro 150, sono fornite a un consumatore nell'UE e importate nella UE, indipendentemente dal fatto che il fornitore sottostante (che si presume abbia ceduto le merci all’interfaccia elettronica) sia stabilito nell'UE o in un territorio terzo o Paese terzo. Invece, ricadono nelle ipotesi di cui all’articolo 14-bis, paragrafo 2, le merci fornite a consumatori nell'UE, indipendentemente dal loro valore, che siano già immesse in libera pratica e che si trovino nell'UE, a condizione che il fornitore sottostante non sia stabilito nell’Unione europea. Di conseguenza, il soggetto facilitatore delle cessioni tramite un'interfaccia elettronica non è considerato rivenditore dei beni né per le merci importate nella UE da territori terzi o Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco superiore a euro 150, indipendentemente da chi sia il fornitore sottostante, né per quelle già immesse in libera pratica nell'UE, che sono fornite nell'Unione europea da un fornitore stabilito nell'UE.

L’ambito di applicazione dell’articolo 14-bis risulta ulteriormente definito dall’articolo 5-ter del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 (introdotto dal Regolamento di esecuzione (UE) n. 2026/2019 del Consiglio, del 21 novembre 2019), il quale individua le ipotesi in cui si considera che un soggetto passivo che gestisce l’interfaccia elettronica non faciliti le cessioni di beni e, pertanto, non assume il ruolo di “rivenditore” ai fini dell’IVA.

Per determinare il luogo della cessione, l’articolo 36-ter della Direttiva IVA, come modificato dall’articolo 1, punto 1, della Direttiva 2019/1995/UE, stabilisce a quale delle due operazioni che compongono la fattispecie delle vendite facilitate tramite piattaforme elettronica sia attribuibile il trasporto dei beni. In proposito dispone che la fornitura B2B sia considerata quale cessione senza trasporto, con la conseguenza che deve ritenersi effettuata nel luogo in cui il bene si trova al momento della cessione (articolo 31 della Direttiva IVA); il trasporto è, invece, imputato alla fornitura B2C (articolo 36-ter della Direttiva IVA) che, pertanto, avendo i requisiti delle vendite a distanza, si considera effettuata nel luogo in cui il trasporto finisce (articolo 33 della Direttiva IVA).

In base all’articolo 66-bis, introdotto dalla Direttiva 1995/2019/UE, in deroga alle regole generali di cui agli articoli 63, 64 e 65 della Direttiva IVA, il fatto generatore dell’operazione e l’esigibilità dell’imposta sono individuati nel momento in cui è accettato il pagamento del corrispettivo e ciò sia per la cessione che si considera effettuata dal soggetto che ha facilitato le vendite (B2C) sia per le cessioni che si considerano effettuate nei confronti di tale soggetto.

Occorre tenere in conto che la deroga al momento impositivo che fissa lo stesso al pagamento è prevista solo per le cessioni di beni facilitate da piattaforme e non per altre vendite a distanza.

Per semplificare l’applicazione dell’imposta e per evitare le frodi dovute al mancato versamento dell’IVA da parte del fornitore sottostante, è previsto che la fornitura B2B, se territorialmente rilevante all'interno dell'UE, sia esente da IVA, fermo restando il diritto del fornitore sottostante a detrarre l’imposta pagata a monte per l’acquisto o l’importazione dei beni ceduti (articoli 136-bis e 169, paragrafo 1, lett. b), della Direttiva IVA). Per tali operazioni, tuttavia, gli Stati non hanno la possibilità di prevedere l’esonero dall’obbligo di fatturazione, diversamente da quanto previsto in generale per le prestazioni esenti (articolo 220, paragrafo 2, della Direttiva IVA). Come evidenziano le Note esplicative, per queste transazioni B2B possono essere utilizzati accordi di auto-fatturazione e si applicano le regole di auto-fatturazione dello Stato membro in cui la cessione è effettuata.

Il quadro normativo descritto, concernente i diversi aspetti del commercio elettronico “indiretto” rilevanti ai fini dell’IVA, è stato recepito attraverso modifiche al D.P.R. n. 633/1972, in quanto le norme in questione, oltre ad essere applicabili anche alle cessioni interne, investono i diversi istituti dell’imposta disciplinati da tale decreto. Nel decreto legge n. 331 del 1993, è inserita, *ratione materiae*, la norma che individua l’operazione alla quale deve essere imputato il trasporto dei beni ai fini della territorialità della cessione.

In particolare, nel D.P.R. n. 633/1972, sono stati aggiunti l’articolo 2-bis, il comma settimo nell’articolo 6 e il terzo comma nell’articolo 10; inoltre sono stati apportati correttivi negli articoli 19, comma 3, 19-bis, comma 2, e 36-bis, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Nel D.L. n. 331 del 1993 è stato previsto il comma 4 del nuovo articolo 38-ter.

L’articolo 2-bis nel D.P.R. n. 633/1972, rubricato “Cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche”, inserito dall’articolo 1, comma 1, lett. a), del presente decreto legislativo, disciplina la presunzione di acquisto e cessione da parte del soggetto passivo che facilita tramite l’uso dell’interfaccia elettronica le cessioni di beni effettuate nell’Unione europea da parte di soggetti extra-UE (siano esse vendite a distanza intracomunitarie di beni che cessioni domestiche) e delle vendite a distanza di beni importati con spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro effettuate da soggetti UE e extra-UE. Il nuovo articolo 2-bis si compone di due commi: il comma 1 disciplina la presunzione cessione da parte del soggetto che gestisce l’interfaccia elettronica per le vendite a distanza intracomunitarie (alla lett. a)) e per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro (alla lettera b)) facilitate tramite l'uso di tale interfaccia elettronica; il comma 2, invece, chiarisce che la presunzione in capo alla piattaforma riguarda, oltre alla cessione, anche l’acquisto.

Le caratteristiche delle vendite a distanza intracomunitarie e le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi sono individuate, rispettivamente, attraverso il rinvio all’articolo 38-ter, commi 1 e 3, e 38-ter, commi 2 e 3, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, che recano le relative definizioni, come sopra illustrato.

L’articolo 1, comma 1, lett. b), del decreto legislativo ha aggiunto un settimo comma nell’articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972 per stabilire che il momento di effettuazione e, conseguentemente, l’esigibilità dell’imposta, per dette operazioni, è dato dall’accettazione del pagamento del corrispettivo. La norma deroga il primo e il quarto comma del citato articolo 6, in quanto, ai fini dell’intervento normativo in esame, non rilevano né la consegna del bene né l’emissione della fattura.

Il carattere esente della cessione (presunta) alla piattaforma è stato recepito dall’articolo 1, comma 1, lett. d), mediante l’aggiunta di un terzo comma all’articolo 10 del D.P.R. n. 633/1972; il relativo diritto alla detrazione è previsto dall’articolo 1, comma 1, lett. e) e f), del decreto di recepimento, mediante l’inserimento della lett. d-bis) nell’articolo 19, comma 3, e mediante un correttivo nell’articolo 19-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972. L’obbligo di fatturazione per la cessione “presunta” B2B, nel caso di vendite a distanza intracomunitarie di beni e di vendite domestiche facilitate da piattaforma è stato previsto mediante il correttivo all’articolo 36-bis, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, previsto dall’articolo 1, comma 1, lett. g), del decreto legislativo di recepimento.

L’articolo 2, comma 1, lett. a), del decreto legislativo ha aggiunto l’articolo 38-ter del D.L. n. 331/1993, il cui articolo 4 prevede che, ove si consideri che un soggetto passivo abbia acquistato e ceduto beni conformemente all’articolo 2-bis del D.P.R. n. 633/1972, spedizione o il trasporto dei beni sono imputati alla cessione effettuata da tale soggetto passivo.

**OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE PER LE INTERFACCE ELETTRONICHE**

Per aiutare gli Stati membri a verificare che l'IVA dovuta sulle cessioni e prestazioni effettuate da soggetti passivi e facilitate da un'interfaccia elettronica sia stata contabilizzata correttamente, come evidenziato dal considerando 8) della Direttiva 2017/2455/UE, l'articolo 242-bis della Direttiva IVA, inserito dalla citata Direttiva in recepimento, è previsto che i soggetti facilitatori conservino la relativa documentazione per un periodo congruo e coerente con le disposizioni vigenti in materia di conservazione della documentazione, stabilito in dieci anni.

Gli obblighi di conservazione documentale sono previsti sia nel caso in cui il soggetto che gestisce l’interfaccia elettronica sia considerato “rivenditore” dei beni che in caso contrario, ad esempio nelle ipotesi in cui l'interfaccia elettronica faciliti una prestazione di servizi o una cessione di beni che non presenta i requisiti oggettivi e soggettivi di cui all’articolo 14-bis della Direttiva IVA.

È previsto che il periodo di dieci anni decorra a partire dal 31 dicembre dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata e che la documentazione sia fornita per via elettronica, su richiesta, alle autorità fiscali degli Stati membri in cui le operazioni sono effettuate.

L’articolo 1, comma 1, lettera k), del decreto legislativo recepisce tale obbligo di conservazione documentale mediante l’inserimento del quarto comma nell’articolo 39 del D.P.R. n. 633/1972. Resta inteso, trattandosi di un principio generale dell’ordinamento, che la conservazione della documentazione dovrà avvenire nel rispetto della normativa in materia sulla protezione dei dati personali.

**TRASFORMAZIONE DEL MINI ONE STOP SHOP (MOSS) IN ONE STOP SHOP (OSS) E INTRODUZIONE DELL’IOSS (IMPORT ONE STOP SHOP)**

Per effetto delle modifiche apportate dall’articolo 2 della Direttiva 2017/2455/UE alla Direttiva 2006/112/CE, il regime speciale per i soggetti passivi che prestano servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi, cosiddetto regime MOSS (Mini One Stop Shop), è stato esteso a tutti i tipi di servizi nonché alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e a determinate vendite interne di beni facilitate da piattaforme elettroniche, denominato regime OSS (One Stop Shop). In particolare, possono ora accedere all’OSS non-UE scheme tutti i soggetti passivi non stabiliti nella UE che prestano servizi B2C, mentre possono optare per l’OSS – UE scheme i soggetti passivi stabiliti nell’UE che prestano servizi B2C nonché i soggetti passivi stabiliti e non stabiliti nell’UE che effettuano vendite a distanza intracomunitarie di beni e vendite interne facilitate tramite piattaforma elettronica.

Il medesimo articolo 2 introduce un nuovo regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco fino a 150 euro (spedizioni di scarso valore), il regime IOSS (Import One Stop Shop), a cui possono accedere soggetti passivi stabiliti e non stabiliti nell’UE. Tale articolo prevede, inoltre, un regime, alternativo allo IOSS, per la dichiarazione e il pagamento dell’IVA all’importazione relativa alle spedizioni di scarso valore.

Le novità dei regimi OSS e IOSS si innestano sull’impianto del regime speciale MOSS, che ha consentito a tutti i soggetti che effettuano prestazioni di servizi TTE, nei confronti di committenti non soggetti passivi di imposta domiciliati nell’Unione europea, di identificarsi in un unico Stato membro, al fine di adempiere agli obblighi connessi e assolvere l’IVA per le prestazioni rese in ciascuno Stato membro.

Nello schema del MOSS, realizzato dagli Stati membri attraverso specifiche procedure informatiche, lo Stato membro di identificazione è lo Stato membro in cui il soggetto passivo è registrato ai fini del regime e in cui dichiara e versa l’IVA dovuta a uno o più Stati membri di consumo. Lo Stato di identificazione può essere uno solo tra i vari Paesi appartenenti all’Unione europea: ai soggetti non stabiliti nell’Unione europea è stata accordata la scelta di identificarsi per il MOSS in un qualsiasi Stato membro liberamente scelto mentre per i soggetti stabiliti nell’Unione europea, lo Stato membro si identificazione coincide con lo Stato in cui è fissata la sede della attività economica oppure con quello in cui è presente la stabile organizzazione; se le stabili organizzazioni nell’ambito dell’Unione europea sono più di una, al prestatore di servizi TTE è data la possibilità di scegliere di identificarsi in uno degli Stati in cui sono presenti le stabili organizzazioni medesime.

Per effetto delle modifiche apportate dalle Direttive in recepimento, tali semplificazioni si applicano, per i soggetti che optano per il regime, a tutti i servizi B2C e alle vendite a distanza intracomunitarie di beni. I soggetti passivi optanti non dovranno, quindi, più identificarsi ai fini dell'IVA in ogni Stato membro in cui tali operazioni sono soggette all'IVA, ma potranno dichiarare e versare l’imposta dovuta su tali servizi e su tali vendite in un unico Stato membro (stato membri di identificazione); i soggetti che gestiscono piattaforme elettroniche, inoltre, potranno includere nel regime OSS UE anche le cessioni domestiche di beni che essi facilitano ai sensi dell’articolo 14-bis, paragrafo 2, della Direttiva, spedite da magazzini presenti sul territorio dello Stato, se il venditore sottostante è un soggetto non stabilito nell’Unione europea.

Le nuove disposizioni relative ai regimi speciali comportano, in particolare, la introduzione di nuove disposizioni per il regime IOSS (articolo 74-sexies.1) e per la dichiarazione e il pagamento dell’IVA all’importazione (articolo 70.1), nonché modifiche:

* articolo 74-quinquies, relativo al regime MOSS-non UE (“Regime speciale per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti non UE”);

• 74-sexies (“Regime speciale per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti UE”);

• 74-septies (“Disposizioni per i soggetti identificati in un altro Stato membro”);

• 74-octies (“Disposizioni sulla riscossione e ripartizione dell’imposta”).

**TRASFORMAZIONE DEL REGIME MOSS-NON UE IN REGIME OSS –NON UE**

Dal 1° luglio 2021 le imprese non stabilite nell'UE che forniscono servizi ai consumatori nell'UE possono dichiarare e pagare l'IVA dovuta su tali servizi in un singolo Stato membro (il cosiddetto Stato membro di identificazione) tramite lo Sportello unico.

Le nuove norme non cambiano il luogo di fornitura dei servizi da assoggettare a tassazione nello Stato di consumo (l’articolo 358-bis della Direttiva definisce lo “Stato membro di consumo” quale Stato membro in cui si considerano prestati i servizi conformemente al Titolo V, Capo 3, che individua il luogo della prestazione dei servizi), ma offrono solo una procedura semplificata per dichiarare l'IVA dovuta in altri Stati membri dell'UE.

Ai fini del regime OSS non-UE, per soggetto passivo non stabilito si intende un soggetto passivo che:

* non ha fissato la sede della propria attività nell’UE;
* non ha una stabile organizzazione nell'UE.

Non è necessario che un fornitore extra-UE nomini un intermediario per utilizzare il regime OSS non-UE, poiché, come sarà illustrato nel paragrafo dedicato, quest'ultimo deve essere nominato solo per l’accesso al regime per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi (IOSS).

Le modifiche al MOSS- non UE, che diventa OSS non –UE, sono state recepite, dall’articolo 1, comma 1, lett. q), del decreto legislativo in commento, apportando modifiche all’articolo 74-quinquies del D.P.R. n. 633/1972.

Si segnala, sul punto, che il decreto legislativo 1° giugno 2020, n. 45, ai fini recepimento dell’articolo 1 della Direttiva 2017/2455/UE, era già intervenuto sull'articolo 74-quinquies, che consentiva di accedere al regime MOSS per i servizi TTE (telecomunicazione, teleradiodiffusione e elettronici) alle imprese senza sede dell'attività economica nel territorio dell'UE la, né stabile organizzazione, né identificate ai fini IVA nel territorio stesso. Il comma 1, lettera a), dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 54/2020 ha espunto dall'articolo 74-quinquies la condizione per cui l'accesso al MOSS richiede ad un prestatore extra-UE di non essere identificato in altro Paese UE a fini IVA per allineare la normativa nazionale con quanto previsto dalla Direttiva 2017/2455/UE, ai sensi della quale, dal 1° gennaio 2019, il soggetto passivo non stabilito nell'Unione è ammesso al regime se non ha fissato la sede della propria attività economica né dispone di una stabile organizzazione nel territorio dell'Unione, senza riferirsi all'identificazione a fini IVA. Da ciò consegue che, laddove un fornitore extra-UE di servizi TTE resi a privati consumatori UE sia identificato ai fini IVA in un altro Paese per operazioni che non rientrano nel regime, lo stesso prestatore potrà identificarsi anche in Italia e adottare il regime MOSS, per beneficiare delle semplificazioni da esso previste. In coerenza con tale modifica, il citato D.lgs. n. 45/2020 è intervenuto sul comma 3 dell’articolo 74-quinquies, che elenca la documentazione che deve corredare la richiesta di identificazione ai fini del regime MOSS, sostituendo la dichiarazione di mancata identificazione con una dichiarazione che attesta che il richiedente non è stabilito a fini IVA all'interno dell'Unione europea.

Ai fini del recepimento dell’articolo 2 della Direttiva 2017/2455/UE, il presente decreto, con l’articolo 1, comma 1, lett. q), ha apportato correttivi nell’articolo 74-quinquies, sostituendo la rubrica della norma e prevedendo, al comma 1, che è possibile optare per il regime per tutti i servizi resi a committenti non soggetti passivi d'imposta nell'Unione europea.

Per effetto delle nuove modifiche apportate all’articolo 74-quinquies dall’articolo 1, comma 1, lett. q), i soggetti passivi che accedono al regime OSS non-UE, per tutti i servizi B2C che rientrano nel regime, sono esonerati dagli obblighi di emettere le fatture, della tenuta dei registri IVA e della presentazione della dichiarazione IVA annuale. Deve, infatti essere presentata apposita dichiarazione trimestrale e deve essere conservare idonea documentazione delle operazioni effettuate fino al termine del decimo anno successivo, da esibire a richiesta dell'Amministrazione italiana o delle autorità dei Paesi del consumo.

Sono, inoltre, state recepite nell’articolo 74-quinquies le novità in materia di dichiarazione, previste dagli articoli 364 e 365 della Direttiva.

La nuova formulazione dell’articolo 364, ha esteso il termine per presentare la dichiarazione IVA da 20 giorni alla fine del mese successivo alla scadenza del periodo d'imposta.

Il nuovo articolo 365 prevede che se dopo la presentazione di una dichiarazione IVA si rendono necessarie modifiche di tale dichiarazione, le modifiche sono incluse in una dichiarazione successiva entro tre anni dalla data in cui la dichiarazione iniziale doveva essere presentata. La dichiarazione IVA successiva identifica il pertinente Stato membro di consumo, il periodo di imposta e l'importo dell'IVA in relazione al quale sono richieste le modifiche. È, quindi, superato quanto previsto dal previgente articolo 61 del Regolamento, che prevedeva: “1. Le modifiche delle cifre contenute in una dichiarazione IVA sono effettuate successivamente alla presentazione della stessa soltanto mediante modifiche di tale dichiarazione e non mediante rettifiche operate in una dichiarazione successiva”. Tale regola continua ad applicarsi, secondo quanto previsto dal nuovo testo dell’articolo 61 (risultante dalle modifiche apportate dal Regolamento n. 2020/2019 e dal Regolamento (UE) n. 1112/2020) fino al secondo periodo di dichiarazione del 2021 incluso.

In ossequio alla novità nella disciplina UE, l’articolo 1, comma 1, lett. q), del decreto legislativo di recepimento integra il comma 6 dell’articolo 74-quinquies in relazione al termine per presentare la dichiarazione, e inserisce il comma 6-bis, relativo alla dichiarazione rettificativa; le citate disposizioni del Regolamento, in quanto auto-applicative, non necessitano, invece, di recepimento in via normativa.

Per il contribuente che ha scelto di aderire all’OSS non-UE è stato ribadito l’obbligo di evidenziare (articolo 365, paragrafo 1, della Direttiva IVA recepito nel comma 6 dell’articolo 74-quinquies), nella dichiarazione trimestrale presentata allo Stato membro di identificazione, l’IVA dovuta in ciascuno Stato membro di consumo (inteso quale Stato membro in cui la prestazione di servizi si considera effettuata) e gravante sui servizi resi nell’ambito dello speciale regime, essendo precluso l’inserimento in tale dichiarazione dell’imposta assolta sugli acquisti effettuati – nello Stato membro di identificazione o in uno degli altri Stati membri – al fine di rendere le prestazioni. Il principio di neutralità per l’imposta gravante sugli acquisti effettuati in ambito OSS è rispettato attraverso un ampliamento delle procedure di rimborso dell’IVA.

Tuttavia, l’articolo 368 della Direttiva n. 2006/112/CE è intervenuto a integrare la disciplina con la previsione secondo cui il soggetto passivo che si avvale del regime OSS-non UE, se tenuto a presentare la dichiarazione IVA per attività che non rientrano in tale regime speciale, nell’ambito di tale dichiarazione effettua le detrazioni dell'IVA corrisposta in relazione alle sue attività che rientrano nel presente regime speciale.

Ai fini del recepimento l’articolo 1, comma 1, lettera q), inserisce un nuovo paragrafo al comma 11 dell’articolo 74-quinquies.

Sono stati apportati dei correttivi agli articoli 54-ter, 54-quater e 54-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 (articolo 1, comma 1, lett. l), m) e n) del decreto legislativo) per adeguare la disciplina dei controlli automatizzati, della liquidazione dell'imposta e dell’accertamento dell'imposta dovuta dai soggetti all’ambito di applicazione del regime speciale e agli articoli 5 e 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (articolo 4, comma 1, lett. a) e b), del decreto legislativo), per disciplinare il trattamento sanzionatorio degli obblighi dichiarativi e documentali dei regimi come modificati.

Inoltre, sono state apportate modifiche agli articoli 38-bis3 e 38-ter (articolo 1, comma 1, lett. i) e j), del decreto legislativo), concernenti i rimborsi di eccedenze di versamento a soggetti aderenti al regime speciale per effetto del mutato ambito di applicazione dello stesso e i rimborsi a soggetti non stabiliti nell’UE.

**TRASFORMAZIONE DEL REGIME MOSS UE IN OSS UE**

Per effetto delle nuove norme che entreranno in vigore il 1° luglio 2021, è esteso il campo di applicazione del regime OSS UE; ai sensi della nuova formulazione articolo 369-ter della Direttiva IVA, la gamma di forniture che possono essere dichiarate nel sistema OSS dell'Unione è stata ampliata: accanto alle forniture transfrontaliere di servizi TTE rese a non soggetti passivi UE, un fornitore può avvalersi del regime anche per dichiarare le altre prestazioni transfrontaliere di servizi a un non soggetto UE in uno Stato membro diverso da quello in cui il fornitore non è stabilito nonché vendite a distanza intra-comunitarie di beni.

Per effetto della disposizione di cui all’articolo 369-ter, paragrafo 1, lett. b), i soggetti che gestiscono le interfacce elettroniche, considerati “rivenditori” ai sensi dell’articolo 14-bis della Direttiva, possono, inoltre, optare per l’OSS UE sia per le vendite a distanza intracomunitarie (fatte da soggetti non stabiliti) sia per le vendite di beni interne, con partenza o spedizione a partire da magazzini presenti sul territorio dello Stato membro e arrivo a nel territorio dello stesso Stato membro (fatte da soggetti non stabiliti nell’UE).

Le forniture nazionali di merci, ossia le vendite di merci che si trovano nello stesso Stato membro del cliente a cui sono inviate, possono, pertanto, essere dichiarate, eccezionalmente, nel sistema dell'Unione, solo se effettuate tramite un'interfaccia elettronica, alle condizioni sopra indicate.

Le vendite interessate dal regime riguardano merci prodotte nell'UE o importate nell'UE prima della vendita.

Al regime OSS-UE possono, quindi, accedere i soggetti stabiliti nell’UE per le prestazioni di servizi a consumatori in Paesi diversi quello di stabilimento e i soggetti stabiliti e non stabiliti nella UE che effettuano cessioni intracomunitarie di beni, compresi i soggetti che gestiscono le piattaforme ritenuti “rivenditori” dei beni; questi ultimi possono dichiarare nel regime anche cessioni domestiche (ossia, quelle in cui il Paese di partenza e di arrivo dei beni sia lo stesso).

Lo Stato di identificazione, ai fini dell’accesso al regime, è quello in cui il soggetto passivo è stabilito. Per il soggetto passivo che non ha fissato la sede della propria attività economica nell’Unione europea e che ivi non dispone di una stabile organizzazione, tuttavia, come previsto dall’articolo 369-bis, paragrafo 1, n. 2, sub-paragrafo 3 della Direttiva IVA, lo Stato membro di identificazione è lo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni. Qualora vi sia più di uno Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni, il soggetto passivo indica quale di questi Stati membri è lo Stato membro di identificazione. Il soggetto passivo è vincolato a tale decisione per l'anno civile interessato e i due anni civili successivi. Ne consegue che un soggetto passivo non stabilito che ha un magazzino (che non costituisce stabile organizzazione) in uno Stato membro può accedere al regime nel Paese del magazzino. Per espressa previsione normativa, di contenuto analogo alla disposizione relativa alle stabili organizzazioni, in presenza di più magazzini nell’ambito dell’Unione europea, il soggetto potrà scegliere di identificarsi in uno degli Stati in cui sono presenti i magazzini ed è vincolato alla scelta per i due anni successivi.

Per il recepimento delle nuove regole, l’articolo 1, comma 1, lettera r), del presente decreto legislativo apporta modifiche all’articolo 74-sexies del D.P.R. n. 633/1972. Poiché quest’ultimo articolo, al comma 1, contiene un rinvio all’articolo 74-quinquies, per la disciplina del regime OSS-UE occorre tenere in conto anche di questa disposizione, per gli aspetti non espressamente disciplinati dall’articolo 74-sexies.

L’articolo 74-sexies, comma 1, è stato modificato per prevedere che il regime OSS-UE trovi applicazione per i servizi resi negli altri Stati membri dell’Unione europea nei confronti di committenti non soggetti passivi d’imposta, per le vendite a distanza intracomunitarie di beni, anche se facilitate da piattaforme ai sensi dell’articolo 2-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972, e per le cessioni di beni con partenza e arrivo della spedizione o del trasporto nel territorio dello Stato facilitate tramite l’uso interfacce elettroniche.

Come detto sopra, mentre per i servizi B2C possono accedere al regime OSS-UE solo i soggetti stabiliti nello Stato, per le vendite a distanza intracomunitarie possono accedere al regime sia i soggetti stabiliti nello Stato che soggetti non-UE. Per le vendite domestiche facilitate da piattaforme, il venditore sottostante, ai sensi dell’articolo 2-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972, può essere soltanto un soggetto extra-UE. Non sono inclusi nel regime i servizi a committenti non soggetti passivi resi nel territorio dello Stato.

La modifica al comma 2 dell’articolo 74-sexies recepisce la possibilità accordata dall’articolo 369-bis, primo paragrafo, n. 2), della Direttiva, come modificato dall’articolo 2, punto 22, della Direttiva 2017/2455/UE, di dichiarare e versare l’IVA tramite OSS-UE, identificandosi in Italia, anche per le cessioni di beni effettuate nel territorio dello Stato di beni già immessi in libera pratica collocati in magazzini presenti nel territorio dello Stato che non sono stabili organizzazioni.

L’articolo 369-ter, nella nuova formulazione, ribadisce il principio già presente nella precedente versione, e esteso ora a tutti i servizi B2C e alle vendite di beni B2C effettuate nella Comunità, secondo cui l’opzione per il regime comporta che, per tutte le forniture che rientrano nel sistema l’imposta, deve essere dichiarata e pagata tramite tale sistema e non nella dichiarazione IVA nazionale.

In ossequio alla nuova formulazione dell’articolo 369-octies, i commi 4 e 4-bis dell’articolo 74-sexies individuano il contenuto della dichiarazione nelle vendite a distanza intracomunitarie di beni e nelle vendite con partenza e arrivo della spedizione o del trasposto nel territorio dello Stato, prevedendo, in particolare, che se i beni sono spediti o trasportati anche a partire da altri Stati membri, i soggetti optanti indicano nella dichiarazione trimestrale, oltre a quanto prescritto dall’articolo 74-quinquies, comma 6, anche il numero individuale di identificazione IVA o il numero di registrazione fiscale assegnato da ciascuno Stato membro di partenza dei beni. In caso di cessioni effettuate dalle interfacce elettroniche, a sensi dell’articolo 2-bis, comma 1, con partenza e arrivo della spedizione nel territorio dello Stato, il numero individuale di identificazione IVA o il numero di registrazione fiscale assegnato da ciascuno Stato membro è indicato se disponibile. Tali integrazioni sono stata necessarie in quanto il solo richiamo all’articolo 74-quinquies, contenuto nel comma 1 dell’articolo 74-sexies, non avrebbe consentito di tener conto degli ulteriori dati da indicare ai fini del regime OSS-UE per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per le vendite di beni nella Comunità facilitate da piattaforme elettroniche.

In virtù del rinvio all’articolo 74-quinquies, non è stato invece, necessario apportare modifiche per recepire la regola di cui all’articolo 369-nonies, paragrafo 1, che indica il cambio per le vendite a distanza il cui corrispettivo è fissato in valuta diversa dall'euro.

Anche nell’ambito del regime OSS-UE, come previsto dal paragrafo 4 dell’articolo 369-octies, se dopo la presentazione di una dichiarazione IVA si rendono necessarie modifiche di tale dichiarazione, le modifiche sono incluse in una dichiarazione successiva entro tre anni dalla data in cui la dichiarazione iniziale doveva essere presentata. La dichiarazione IVA successiva identifica il pertinente Stato membro di consumo, il periodo di imposta e l'importo dell'IVA in relazione al quale sono richieste le modifiche.

Per effetto del richiamo all’articolo 74-quinquies (e, quindi, anche al comma 2) contenuto nel comma 1 dell’articolo 74-sexies, anche i soggetti passivi che accedono al regime OSS-UE sono esonerati dagli obblighi di emettere le fatture, della tenuta dei registri IVA e della presentazione della dichiarazione IVA annuale (dovendo solo presentare apposita dichiarazione trimestrale e conservare idonea documentazione delle operazioni effettuate fino al termine del decimo anno successivo, nonché esibire tale documentazione a richiesta dell'Amministrazione italiana o delle autorità dei Paesi del consumo).

Ai fini di coordinamento, si richiama il comma 4 dell’articolo 74-septies, il quale prevede che, in relazione alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato, i soggetti passivi identificati ai fini del regime in altro Stato membro sono dispensati dagli obblighi di fatturazione, registrazione e tenuta dei registri

L’esclusione dell’obbligo di fatturazione previsto dai due articoli è conforme all’articolo 220, paragrafo 1, punto 2, della Direttiva, il quale dispone che le vendite a distanza intracomunitarie di beni sono assoggettate all’obbligo di fatturazione, eccetto nei casi in cui il soggetto passivo si avvale del regime speciale di cui al Titolo XII, Capo 6, Sezione 3 (regime OSS-UE), nonché all’articolo 219-bis, paragrafo 2, il quale dispone che le regole di fatturazione applicabili sono quelle dello Stato membro in cui è identificato il fornitore/prestatore che si avvale di uno dei regimi speciali di cui al Titolo XII, Capo 6.

Ai sensi dell’articolo 204 della Direttiva, i fornitori non hanno bisogno di un rappresentante fiscale per utilizzare il regime OSS-UE, siano essi stabiliti o meno. Tuttavia, gli Stati membri possono imporre la nomina di un rappresentante fiscale per le cessioni di beni (non per i servizi). In sede di recepimento è stato valutato non necessario inserire un obbligo in tal senso.

Sono stati apportati dei correttivi agli articoli 54-ter, 54-quater e 54-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 (articolo 1, comma 1, lett. l), m) e n) del decreto legislativo) per adeguare la disciplina dei controlli automatizzati, della liquidazione dell'imposta e dell’accertamento dell'imposta dovuta dai soggetti all’ambito di applicazione del regime speciale e agli articoli 5 e 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (articolo 4, comma 1, lett. a) e b), del decreto legislativo), per disciplinare il trattamento sanzionatorio degli obblighi dichiarativi e documentali dei regimi come modificati.

Inoltre, sono state apportate modifiche agli articoli 38-bis2, 38-bis3 e 38-ter (articolo 1, comma 1, lett.h), i) e j), del decreto legislativo), concernenti i rimborsi a soggetti stabiliti nell’UE, i rimborsi di eccedenze di versamento a soggetti aderenti al regime speciale per effetto del mutato ambito di applicazione dello stesso e i rimborsi a soggetti non stabiliti nell’UE.

**REGIME SPECIALE PER LE VENDITE A DISTANZA DI BENI IMPORTATI DA TERRITORI TERZI O PAESI TERZI (IOSS)**

In base alle norme IVA applicabili fino al 1° luglio 2021, non è necessario pagare l'IVA all'importazione per merci di valore fino a 10/22 euro importate nell'UE. Questa esenzione è abolita dal 1° luglio 2021 dall’articolo 3 della Direttiva 2017/2455/UE, che ha soppresso il Titolo IV della Direttiva 2009/132/CE, e, pertanto, a partire da tale data, tutte le merci importate nell'UE sono soggette all'IVA indipendentemente dal loro valore.

Posto, quindi, che dal 1° luglio 2021 l'IVA è dovuta per tutte le merci di scarso valore importate nell'UE, l’articolo 2, punto 30, della Direttiva 2017/2455/UE introduce, al Titolo XII, Capo 6, della Direttiva 2007/112/CE, la sezione 4 che, con i nuovi articoli da 369-terdecies a 369-quinvicies, disciplina un nuovo regime speciale per semplificare la riscossione dell'IVA per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi a Paesi terzi (IOSS).

Ai sensi dell’articolo 369-quaterdecies, gli Stati membri autorizzano i soggetti passivi che effettuano vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi ad avvalersi del regime speciale, in via facoltativa, per le merci che rispettano le seguenti condizioni (articolo 369-terdecies):

• si trovano in un territorio terzo o in un Paese terzo al momento della vendita e sono trasportate o spedite da o per conto del fornitore a un consumatore in uno Stato membro (ossia, deve trattarsi di vendite a distanza di beni importati, come definiti dall’articolo 14, paragrafo 4, sub-paragrafo 2, della Direttiva IVA);

• sono spedite in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro (beni di “scarso valore”);

• non sono soggette ad accise (tipicamente alcolici o prodotti del tabacco).

Quindi, l’articolo 369-quaterdecies della Direttiva IVA prevede che possono utilizzare il regime IOSS i fornitori stabiliti nell'Unione europea e i fornitori non stabiliti nell'UE, che vendono beni di scarso valore che si trovano in un Paese/territorio terzo a un cliente nell'Unione europea.

Questi ultimi fornitori possono utilizzare lo schema:

• direttamente (cioè senza alcun obbligo di nominare un intermediario) se sono stabiliti in un Paese terzo con il quale l'UE ha concluso un accordo di mutua assistenza in materia di IVA (come evidenziano le Note esplicative, al 30 settembre 2020, data di pubblicazione delle stesse, l'UE ha concluso un accordo solo con la Norvegia) nella misura in cui effettuano vendite di merci da questo paese terzo;

• indirettamente, tramite un intermediario stabilito nell'UE.

Possono applicare il regime anche i soggetti che mediante le interfacce elettroniche facilitano le vendite a distanza di beni di scarso valore importati (presunti “rivenditori”). Detti soggetti se non sono stabiliti nell'Unione europea, devono nominare un intermediario per poter utilizzare il regime di importazione, al pari degli altri soggetti domiciliati o residenti fuori dall’Unione europea che intendono accedere al regime IOSS.

Ai sensi dell’articolo 369-terdecies della Direttiva IVA, l'intermediario deve essere un soggetto passivo stabilito nell'Unione europea (ossia con sede dell’attività economica o con stabile organizzazione nell’unione europea); tale intermediario agisce in nome e per conto del soggetto passivo ed è responsabile per il pagamento dell'IVA e per tutti gli obblighi previsti dal regime speciale.

L’articolo 369-octodecies dispone che lo Stato membro di identificazione attribuisca al soggetto passivo che si avvale del regime IOSS un numero individuale d'identificazione IVA e notifichi per via elettronica all'interessato il numero d'identificazione attribuitogli, che dovrà essere utilizzato unicamente ai fini del regime speciale IOSS. All’intermediario è attribuito un numero individuale d'identificazione IVA per l'applicazione del presente regime speciale per ogni soggetto passivo per il quale agisce.

Il soggetto che gestisce l’interfaccia elettronica, a differenza degli intermediari, avrà un unico numero di identificazione IVA IOSS, indipendentemente dal numero di fornitori sottostanti, essendo egli stesso considerato il fornitore dei beni dei quali facilita la vendita.

L’articolo 369-novodecies individua le cause di esclusione dal regime per il soggetto passivo e per l’intermediario. Gli articoli 369-vicies, 369-unvicies e 369-duovicies disciplinano la dichiarazione che il soggetto passivo che si avvale del regime speciale, o il suo intermediario, presenta per via elettronica, entro la fine del mese successivo alla scadenza del periodo d'imposta cui essa si riferisce, allo Stato membro di identificazione, definendone il contenuto e individuando il tasso di cambio utilizzato ai fini della stessa.

L’articolo 369-tervicies disciplina il versamento dell’IVA dovuta con riferimento alle vendite a distanza di beni importati.

L’articolo 369-quatervicies, in analogia con quanto previsto per i regimi OSS, prevede che il soggetto passivo che si avvale dello IOSS non possa effettuare, in relazione alle sue attività che rientrano nel regime speciale, la detrazione dell'IVA corrisposta negli Stati membri di consumo. Tale soggetto passivo può, invece, beneficiare del rimborso previsto dalle direttive 86/560/CEE e Direttiva 2008/9/CE e, se è tenuto a dichiarare in uno Stato membro attività che non rientrano nel presente regime speciale, nell’ambito di tale dichiarazione può effettuare la detrazione dell'IVA corrisposta in detto Stato membro in relazione alle attività che rientrano nel presente regime speciale.

L’articolo 369-quinvicies prevede l’obbligo di conservazione documentale, per un periodo di dieci anni a partire dal 31 dicembre in cui è effettuata l’operazione rientrante nel regime speciale. Per espressa previsione normativa la documentazione deve essere sufficientemente dettagliata, in modo da consentire all’amministrazione fiscale dello Stato di consumo di verificare la correttezza della dichiarazione IVA, e deve essere fornita per via elettronica, su richiesta, allo Stato di identificazione e allo Stato di consumo.

Ai sensi dell’articolo 369-quindecies, il momento impositivo e l’esigibilità dell’IVA per le vendite a distanza di beni importati tramite IOSS è dato dall’accettazione del pagamento. Di conseguenza, ai sensi della lettera c-bis), aggiunta all’articolo 143, paragrafo 1, della Direttiva, le importazioni di beni per i quali l’imposta deve essere dichiarata nell'ambito del regime speciale sono esenti da IVA, a condizione che sia stato comunicato all'ufficio doganale competente nello Stato membro di importazione, al più tardi al momento della presentazione della dichiarazione di importazione, il numero individuale d'identificazione IVA attribuito per l'applicazione del regime speciale al fornitore o all'intermediario che agisce per suo conto.

Ai fini del recepimento di tali disposizioni, l’articolo 1, lettera s, del presente decreto legislativo, ha introdotto l’articolo 74-sexies.1 nel D.P.R. n. 633/1972, concernente la disciplina del regime speciale IOSS, prevedendo:

• al comma 1, l’ambito di applicazione del regime, precisando che i soggetti stabiliti in un paese terzo con il quale l'UE non ha concluso un accordo di mutua assistenza in materia di IVA nominano il rappresentante fiscale ai sensi dell’articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972;

* al comma 2, il momento impositivo e l’esigibilità dell’imposta individuando tali momenti nel pagamento del corrispettivo;

• al comma 3, la dispensa dagli obblighi di cui al titolo II del D.P.R. n. 633/1972 (di fatturazione, registrazione e tenuta dei registri) per i soggetti che applicano il regime;

* al comma 4, il divieto di revocare l’identificazione in Italia prima del termine del secondo anno successivo a quello del suo esercizio nel caso in cui un soggetto passivo o l’intermediario, con stabile organizzazione in Italia e che abbia optato nello Stato in virtù della stessa, disponga di una stabile organizzazione anche in un altro Stato membro dell'Unione europea;

• al medesimo comma 4, l’esercizio dell’opzione e l’attribuzione del numero di identificazione da parte dell'ufficio dell’Agenzia delle entrate competente;

* al comma 5, l’obbligo di optare per il regime prima di iniziare ad avvalersi dello stesso;

• al comma 6, l’obbligo per l’intermediario, di fornire per ogni soggetto passivo che rappresenta, e prima che detto soggetto passivo si avvalga del presente regime speciale, il numero di identificazione attribuitogli per il regime speciale.

• al comma 7, l’obbligo di comunicare all'ufficio dell’Agenzia delle entrate eventuali variazioni dei dati;

• al comma 8 e 9, le cause di esclusione dal regime per i soggetti identificati direttamente o tramite un rappresentante;

• ai commi 10 e 11, la dichiarazione relativa alle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi effettuate nel periodo di riferimento e la relativa modifica;

• al comma 12, il tasso di cambio per le prestazioni il cui corrispettivo è fissato in valuta diversa dall'euro;

* al comma 13, l’obbligo di redigere le comunicazioni e le dichiarazioni previste dal regime in base ai modelli approvati con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, in conformità con quanto previsto dall’ordinamento dell’Unione europea in materia di obblighi di trasmissione dei messaggi elettronici comuni e di inviare le stesse all’Agenzia delle entrate in via telematica con le modalità definite nell’emanando provvedimento di approvazione dei modelli;

• al comma 14, il versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione medesima;

• al comma 15, la conservazione documentale relativa alle operazioni che rientrano nel regime;

• al comma 16, che qualora il soggetto iscritto allo IOSS in Italia svolga anche un’altra attività, l’imposta gravante sugli acquisti di beni e servizi per lo IOSS potrà essere computata in detrazione dall’imposta complessivamente dovuta nella dichiarazione annuale del contribuente.

Mediante l’inserimento della lett. g-ter), nell’articolo 68, comma 1, nel D.P.R. n. 633/1972, prevista dall’articolo 2, lettera o), del presente decreto legislativo, è stata introdotta l’esenzione IVA per le importazioni di beni dichiarate nell'ambito del regime speciale di cui all’articolo 74-sexies.1, a condizione che, al più tardi al momento della presentazione della dichiarazione di importazione, sia stato comunicato all'ufficio doganale il numero individuale d'identificazione IVA attribuito, al fornitore o al rappresentante che agisce in nome e per conto dello stesso, per l'applicazione di detto regime speciale.

Sono stati apportati correttivi agli articoli 54-ter, 54-quater e 54-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 (articolo 1, comma 1, lett. l), m) e n) del decreto legislativo) per adeguare la disciplina dei controlli automatizzati, della liquidazione dell'imposta e dell’accertamento dell'imposta dovuta dai soggetti all’ambito di applicazione del regime speciale e agli articoli 5 e 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (articolo 4, comma 1, lett. a) e b), del decreto legislativo), per disciplinare il trattamento sanzionatorio degli obblighi dichiarativi e documentali dei regimi come modificati.

Inoltre, sono state apportate modifiche agli articoli 38-bis2, 38-bis3 e 38-ter (articolo 1, comma 1, lett.h), i) e j), del decreto legislativo), concernenti i rimborsi a soggetti stabiliti nell’UE, i rimborsi di eccedenze di versamento a soggetti aderenti al regime speciale e i rimborsi a soggetti non stabiliti nell’UE.

**IL REGIME SPECIALE PER LA DICHIARAZIONE E IL PAGAMENTO DELL’IVA ALL’IMPORTAZIONE**

È stato introdotto un regime speciale per la dichiarazione e il pagamento dell’IVA all’importazione, applicabile alle importazioni di beni in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro.

Il regime speciale è stato introdotto nella Direttiva 2006/112/CE, mediante inserimento del Capo 7 nel titolo XII (articoli da 369-sexvicies a 369-septivicies ter della Direttiva IVA) come semplificazione, facoltativa, per la riscossione dell'IVA all'importazione nel caso in cui il regime IOSS non sia stato applicato.

Come evidenzia l’articolo 369-sexvicies, tali disposizioni speciali possono essere utilizzate solo se l'immissione in libera pratica è effettuata nello stesso Stato membro in cui le merci di basso valore saranno consegnate al cliente/importatore.

Quindi, la semplificazione riguarda l'importazione delle seguenti merci:

• merci in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro;

• merci non soggette ad accise (tipicamente alcool o prodotti del tabacco);

• merci importate/immesse in libera pratica nello Stato membro in cui termina la spedizione o il trasporto.

La Direttiva IVA non prevede condizioni per autorizzare gli operatori a utilizzare il regime speciale; tuttavia, prevede l’adozione da parte degli Stati membri di misure appropriate per garantire il pagamento dell'imposta dovuta da parte della persona a cui sono destinati i beni (articolo 369-septvicies, paragrafo 2).

Nell’ambito del regime speciale di dichiarazione e pagamento dell'IVA all’importazione, l’imposta è dovuta dal cliente nell'Unione europea che ordina e importa le merci, il quale paga l'IVA al soggetto che presenta la merce alla dogana (articolo 369-septvicies, paragrafo 1). Questi può dichiarare (mensilmente) l’IVA riscossa (articolo 369 septvicies ter) e può effettuare un unico pagamento mensile alle autorità doganali per tutta l'IVA riscossa dai clienti; l’impianto intende evitare che, per i beni non consegnati o non accettati da un cliente/importatore, il dichiarante sia tenuto al pagamento dell'IVA relativa.

Come evidenziano i relativi considerando, la Direttiva 2019/1995/UE è intervenuta a modificare il paragrafo 2 dell’articolo 369-septvicies ter, inserito della Direttiva 2006/112/CE dalla Direttiva 2017/2455/UE, al fine di garantire la coerenza per quanto riguarda il pagamento dell'IVA e del dazio all'importazione all'atto dell'importazione dei beni, tramite l’allineamento del termine per il pagamento dell'IVA nei casi in cui ci si avvale del regime speciale per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA all'importazione a quello previsto per il pagamento dei dazi doganali all'articolo 111 del Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio.

Il dichiarante deve conservare la prova della mancata consegna/non accettazione da parte del cliente/importatore per giustificare l'esonero dal pagamento dell'IVA su tali spedizioni.

L’articolo 369-septvicies bis, dispone che gli Stati membri dell'Unione europea possono consentire l'uso dell'aliquota IVA standard per le merci dichiarate nell'ambito del regime speciale. Ciò facilita il processo di dichiarazione per i dichiaranti che possono avere difficoltà ad applicare le corrette aliquote IVA su un numero elevato di spedizioni di scarso.

Ai fini del recepimento delle nuove regole unionali, è stato inserito, dall’articolo 1, comma 1, lett. p), del decreto legislativo, l’articolo 70.1 nel D.P.R. n. 633/1972 che disciplina il regime speciale per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA all'importazione.

Per l’assolvimento degli obblighi in materia dell’imposta sul valore aggiunto relativi alle importazioni di beni diversi dai prodotti soggetti ad accisa, in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro, la cui spedizione o il cui trasporto si concludono nello Stato, per le quali non sia applicato il regime speciale di cui all’articolo 74-sexies.1, il soggetto che presenta i beni in dogana per conto del cessionario può effettuare mensilmente il versamento dell'imposta riscossa presso le persone alle quali i beni sono destinati.

Il decreto legislativo di recepimento ha accolto la possibilità offerta dall’articolo 369-septvicies bis, prevedendo, al comma 2 dell’articolo in commento che i beni importati nell’ambito del regime speciale sono assoggettati all'aliquota IVA ordinaria di cui all’articolo 16, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972; la persona alla quale i beni sono destinati può optare per la procedura di importazione di cui all’articolo 67 del decreto IVA per avvalersi di una eventuale aliquota IVA ridotta.

In linea con l’articolo 369-septvicies ter, paragrafo 2, della Direttiva IVA, il comma 3 prevede che i soggetti che presentano i beni in dogana per conto del cessionario versano l’IVA dovuta in base alla dichiarazione mensile, dalla quale risulta l'ammontare dell'imposta riscossa nel mese di riferimento presso le persone alle quali i beni sono destinati, entro il termine di pagamento applicabile al pagamento del dazio all'importazione. Ai sensi del comma 4, tale soggetto è tenuto a conservare la documentazione relativa alle importazioni effettuate nell'ambito del presente regime speciale e a fornirla in via elettronica, su richiesta, all’amministrazione finanziaria.

Il comma 5 prevede che i soggetti che si avvalgono del presente regime speciale delle disposizioni previste dal presente articolo conservano, a norma dell’articolo 39, la documentazione relativa alle importazioni; tale documentazione deve essere sufficientemente dettagliata al fine di consentire la verifica della correttezza dell’imposta dichiarata e, su richiesta, viene fornita in formato elettronico alle autorità di controllo fiscale e doganale.

Il comma 6 dell’articolo 70.1, in conformità all’articolo 369-septvicies, paragrafo 2, della Direttiva, prevede che con determinazione del direttore dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli sono stabilite le misure per garantire la riscossione dell’imposta presso le persone alle quali i beni sono destinati e le modalità di versamento dell’imposta riscossa.

**ABROGAZIONE DELLA SOGLIA PER LE PICCOLE SPEDIZIONI**

Per il recepimento all’articolo 3 della Direttiva 2017/2455/UE, che ha soppresso il Titolo IV della Direttiva 2009/132/CE che disciplina le importazioni di valore trascurabile, l’articolo 6 del presente decreto legislativo modifica il decreto del Ministro dell’economia 5 dicembre 1997, n. 489, concernente “Regolamento recante norme in tema di franchigie fiscali applicabili a talune importazioni definitive di beni, piccole spedizioni prive di carattere commerciale ed a spedizioni di valore trascurabile”. A tale fine, è prevista l’abrogazione dell’articolo 5 che, per le merci il cui valore intrinseco non eccede complessivamente 22 euro per spedizione, prevede la franchigia dai diritti doganali. Tali diritti, ai sensi dell’articolo 1 del medesimo regolamento, consistono nell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 12 delle disposizioni preliminari alla tariffa dei dazi doganali d'importazione, approvata con decreto del Presidente della Repubblica 26 giugno 1965, n. 723, come sostituito dall'articolo 1 della legge 26 novembre 1992, n. 479. Rimane vigente l'esenzione dai dazi doganali per le merci di valore non superiore a euro 150.

**ONERI FINANZIARI, DECORRENZA E EFFICACIA DELLE DISPOSIZIONI DI RECEPIMENTO**

Gli articoli 7, 8, 9 e 10 del presente decreto legislativo disciplinano, rispettivamente, l’emanazione di disposizioni di attuazione, l’invarianza finanziaria delle disposizioni introdotte, la decorrenza e l’efficacia delle stesse.

In particolare, l’articolo 7 prevede l’emanazione delle norme di attuazione necessarie da parte delle agenzie fiscali; l’articolo 8 dispone che le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione del presente decreto con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e che, pertanto, da tali disposizioni non derivano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

L’articolo 9 dispone in merito alla decorrenza delle norme di recepimento delle direttive 2017/2455/UE e 2019/1955/UE, prevedendo che le stesse si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2021.

L’articolo 10, infine, stabilisce che il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.