

Le vendite a distanza: la Commissione UE punta sul MOSS

di Mario Spera (*) e Francesco Spaziante (**)

Con la Comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo, COM (2016) 148 del 7 aprile 2016, è emersa la volontà a livello dell'Unione di dare una spinta ulteriore alla *digital economy*. Questa volontà può dirsi concretizzata con la presentazione delle varie proposte che vanno a comporre il c.d. *digital VAT package*, in cui un ruolo non marginale assume la nuova disciplina delle vendite a distanza, sulle quali il legislatore europeo vuole intervenire per evitare possibili frodi e delocalizzazione degli acquisti. Ma la Commissione UE intende, soprattutto, semplificare gli adempimenti per gli operatori, con particolare riguardo alle piccole e medie imprese che operano nel settore; allo stato attuale, infatti, il soggetto che effettua vendite di beni da sottoporre a tassazione (al superamento della soglia o per opzione) nel Paese di destinazione è costretto ad identificarsi in tutti gli Stati membri interessati, con notevoli dispendi anche di risorse economiche. In questo ambito, la risposta che la Commissione vuole dare è quella di ampliare l'operatività del sistema del MOSS per rendere più semplici gli adempimenti e proseguire sulla strada della creazione di un unico spazio IVA. La realizzazione del nuovo sistema per le vendite a distanza non è immediata e dovrebbe concretizzarsi entro la fine del 2020, per far sì che dal 1° gennaio 2021 lo strumento possa entrare pienamente in funzione. La tempistica potrebbe sembrare piuttosto lunga, ma è necessario che fin d'ora i soggetti interessati comincino ad individuare concreti sistemi operativi per essere pronti ad affrontare questa nuova sfida.

1. Premessa

Dalla lettura dell'*Action Plan on VAT* del 7 aprile 2016 (1) è emerso a chiare lettere come la *digital economy* assuma un ruolo sempre più importante negli **scambi di beni e servizi**, per cui non è possibile trascurare gli effetti che possono verificarsi anche in materia di IVA. L'evolversi del sistema economico in senso informatico comporta ormai che servizi, anche di primaria importanza, sono resi **tramite portali informatici**, così come gli acquisti di beni presso altri

Stati membri dell'Unione o *extra UE* vengono realizzati tramite *internet*. In questo contesto, l'IVA concepita secondo i dettami della VI Direttiva (ancorché aggiornata mediante la Direttiva di rifusione 2006/112/CE), pur conservando i caratteri fondamentali di soggettività, oggettività e territorialità, comincia a mostrare i segni del tempo e necessita di opportuni aggiustamenti (2).

Questa situazione ha avuto un prologo nei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici (servizi TTE) resi a soggetti non pas-

(*) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(**) Esperto, Ufficio Fiscalità internazionale IVA Agenzia delle entrate.

L'articolo è svolto a titolo personale e non impegna l'ente di appartenenza.

(1) COM (2016) 148 *final*.

(2) Si pensi, ad esempio alle operazioni (concernenti beni e

servizi) che "viaggiano" sul *web* e che, pur mantenendo immutato il luogo di tassazione, per la loro immediatezza e numerosità rischiano di sfuggire al controllo fisico e, soprattutto, richiedono nuove modalità di adempimenti per conservare la loro coerenza con il sistema.

sivi d'imposta (3), per i quali per arginare il fenomeno della identificazione multipla del fornitore nello Stato dove il servizio è reso, è stato creato il **portale MOSS** (4) attraverso cui gli obblighi IVA possono essere assolti dal fornitore "colloquiando" con il proprio Stato d'identificazione, senza dover sopportare l'onere dell'identificazione nei diversi Stati in cui avviene il consumo.

Proprio la necessità di rendere più agevoli gli adempimenti per gli operatori ha spinto la Commissione ad ipotizzare la possibilità di estendere il MOSS anche ad altri tipi di servizi e alle cessioni di beni tassabili in uno Stato diverso da quello in cui risiede il fornitore, nell'ottica di creare un unico spazio IVA unionale dove le operazioni nazionali sono equiparate a quelle intraunionali. A tal fine, il 1° dicembre 2016 la Commissione ha presentato tre proposte normative che s'inseriscono nel solco della *digital economy* (5).

Quello che qui preme rilevare riguarda una **nuova formulazione delle vendite a distanza**, che si fonda sulla eliminazione delle soglie vigenti e diversificate tra Paesi UE, sull'introduzione di una nuova soglia minima, diretta a consentire, tra l'altro, un più semplice accesso al mercato alle piccole imprese, e sull'utilizzo, anche a scopi di controllo, del MOSS.

Tanto premesso, il presente studio intende offrire una panoramica più dettagliata della proposta che introduce novità per il settore delle vendite a distanza, analizzando la disciplina vigente

e segnalando cosa cambierà, a partire dal 2021, se la proposta, come auspicabile, sarà approvata dagli Stati membri. In questo modo, gli operatori interessati potranno prendere confidenza con il sistema e prepararsi ai cambiamenti.

2. Qualificazione delle vendite a distanza: a metà tra cessione domestica e intracomunitaria

Preliminarmente occorre osservare che le vendite a distanza non s'identificano solo in quelle che avvengono mediante cataloghi, per corrispondenza e simili, ma riguardano tutte quelle vendite in cui il bene viene spedito o trasportato dallo Stato membro del cedente allo Stato del consumatore soggetto non passivo d'imposta. In particolare, non è qualificante il mezzo, attraverso il quale tali acquisti/cessioni si realizzano, bensì la circostanza che i **beni siano spediti o trasportati** dal venditore o per suo conto (6). La Direttiva IVA qualifica tali operazioni come cessioni interne allo Stato dove il bene arriva (lo Stato del consumatore) non ravvisando in esse operazioni intracomunitarie. Ciò è desumibile dal combinato disposto dell'art. 17, par. 2, lett. a), e 33, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE.

La prima disposizione richiamata non considera "trasferimento a destinazione di un altro Stato membro" la spedizione o il trasporto di un bene che dà luogo alla cessione "effettuata dal soggetto passivo nel territorio dello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto alle condizioni stabilite dall'art. 33" (7). La seconda

(3) Per tutte e tre le tipologie di servizi resi da soggetti stabiliti in Paesi *extra* UE nei confronti di privati consumatori UE, già dal 2010, la tassazione era fissata nel Paese di stabilimento del committente, regola estesa dal 1° gennaio 2015 anche alle prestazioni rese da soggetti passivi UE, nei confronti di privati consumatori stabiliti in altro Stato membro dell'Unione.

(4) Il sistema MOSS (*Mini One Stop Shop*) di fatto è un ampliamento del similare VOES (*VAT On Electronic Services*), che consentiva l'utilizzo di un regime speciale limitatamente ai soli servizi elettronici resi da soggetti *extra* UE nel periodo 1° gennaio 2010 - 31 dicembre 2014.

(5) Vedasi, in proposito, l'articolo degli stessi autori "Digital VAT package: nuove proposte della Commissione UE", in *il fisco*, n. 15/2017, pag. 1422 ss.

(6) Secondo la normativa comunitaria, è considerato luogo di cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per conto di questi, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

Risulta, pertanto, fissata una deroga al più generale principio secondo il quale le cessioni a privati consumatori sono assoggettate ad IVA nel Paese di origine. Per questa ragione, la locuzione "cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili", prevista dalle disposizioni nazionali che disciplinano,

ai fini IVA, le "vendite a distanza" in ambito intracomunitario, deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto. Cfr. M. Peirolo, "L'applicazione del principio di destinazione nelle 'vendite a distanza'", in *L'IVA*, n. 2/2016, pag. 43.

(7) Stabilisce l'art. 33: "1. In deroga all'art. 32, è considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

a) la cessione di beni è 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 in virtù dell'art. 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;

b) i beni ceduti sono 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.

2. 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

disposizione conferma che il **luogo della cessione** coincide con il luogo in cui i beni si trovano al **momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione**.

Affinché si realizzi una **cessione domestica** nello Stato di destinazione del bene, è necessario superare la soglia di protezione stabilita da quest'ultimo Stato, sulla base di quanto consentito dall'art. 34 della Direttiva IVA, fissata a 100.000 euro o 35.000 euro, con riferimento alle vendite a distanza effettuate dal fornitore verso tale Stato membro nel corso dell'anno solare precedente ovvero a partire dalla vendita che, nel corso dell'anno, porta al superamento della soglia.

Ad esempio, se il **cedente è italiano** la cessione rileva nello Stato del consumatore e non in Ita-

lia se l'ammontare complessivo delle vendite effettuate nello Stato membro di destinazione ha superato il limite di 100.000 euro o l'eventuale minore importo stabilito dal medesimo Stato membro. Se il **cedente è stabilito fuori dall'Italia**, in altro Stato membro, e il consumatore risiede in Italia, la cessione rileva in Italia solo se viene superata la soglia di 35.000 euro su base annua. In entrambi i casi, tuttavia, è consentito al cedente di optare, comunque, per la tassazione nel Paese di destinazione.

Le soglie possono variare da Stato a Stato ed è intuibile quali effetti negativi possa portare tale libertà di azione; attualmente, risultano così stabilite (8):

Soglie di tassazione a destino delle vendite a distanza		
Paesi	Euro	Moneta nazionale
Germania, Lussemburgo e Paesi bassi	100.000	===
Austria, Belgio, Cipro, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Malta, Portogallo, Slovacchia, Slovenia, Spagna e Ungheria*	35.000	===
Bulgaria	35.791	70.000 Lev bulgaro
Croazia	38.231	270.000 Kuna croata
Danimarca	37.557	280.000 Corona danese
Polonia	37.300	160.000 Zloty polacco
Regno Unito	89.493	70.000 Sterline
Repubblica Ceca	42.153	140.000 Corona ceca
Romania	26.353	118.000 Leu
Svezia	34.433	320.000 Corona svedese

* L'Ungheria ha adottato la misura in euro, ancorché la sua moneta nazionale sia il Fiorino ungherese.

L'Italia disciplina le vendite a distanza agli artt. 40, comma 3, e 41 comma 1, lett. b), del D.L. n. 331/1993, in particolare le due disposizioni si riferiscono alle **"cessioni in base a catalogo, per corrispondenza e simili"**, tuttavia la qualificazione, che potrebbe sembrare limitativa, va integrata con l'interpretazione autentica, di cui all'art. 11-*quater* (9) del D.L. 14 marzo 2005, n. 25,

che ha specificato che non è rilevante il mezzo attraverso il quale è effettuato l'ordine di acquisto, quanto, piuttosto, la circostanza che il bene deve essere consegnato dal cedente o per suo conto a destinazione dell'acquirente stesso (in altro Stato membro).

Peraltro, come avviene in quasi tutti i Paesi dell'Unione, anche in Italia il recepimento della Di-

considerati spediti o trasportati a partire dallo Stato membro d'importazione.".

(8) I dati riportati si riferiscono ad aprile 2016, secondo quanto pubblicato sul sito della Commissione europea. Per gli Stati che non adottano l'euro le soglie risultano dalla conversione all'euro delle monete nazionali, con riferimento alla data dell'introduzione dell'euro per i Paesi già membri dell'Unione, ovvero con riferimento al tasso di cambio vigente alla data di entrata nell'UE per gli altri Stati.

(9) Il citato art. 11-*quater* del D.L. n. 25/2005 recita: "la locuzione 'le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni', di cui agli artt. 40, comma 3, e 41, comma 1, lett. b), del Decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto".

rettiva non si presenta del tutto “ortodosso”, nel senso che, se **in entrata** (cedente estero - consumatore italiano) le vendite a distanza sono qualificate quali **cessioni domestiche** (e dunque non intracomunitarie), **in uscita** (cedente italiano - consumatore estero) l'operazione rientra tra le **cessioni intracomunitarie**. Una simile asimmetria è prevista anche per le cessioni di beni con invio in altro Stato membro per essere ivi montati, assemblati o installati (10) [cfr. art. 17, par. 2, lett. b), della Direttiva IVA, art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972, artt. 38, comma 5, lett. b), e 41, comma 1, lett. c), del D.L. n. 331/1993]. La circostanza, che il legislatore nazionale ha assimilato a cessione intracomunitaria sia l'invio di beni nelle vendite a distanza, sia l'invio dei beni da montare, installare o assemblare in altro Stato membro, è dettata dall'esigenza di detassare in uscita dall'Italia tali operazioni, per assoggettarle a tassazione, più coerentemente, nel solo Paese di destinazione ed evitare così il fenomeno di una doppia imposizione. Tuttavia, questa impostazione comporta l'obbligo per il cedente italiano di compilare l'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie (Mod. INTRASTAT) (11).

3. Il ruolo del trasporto nelle vendite a distanza

In due documenti della Commissione UE e del Comitato IVA viene affrontata la tematica delle vendite a distanza, individuando il tratto qualificante delle stesse nel trasporto del bene nel Paese del consumatore ad opera del cedente o per suo conto.

Nel *Working Paper* n. 855 del 5 maggio 2015, predisposto dalla Commissione UE (Direzione TAXUD), è stato precisato che l'operazione può qualificarsi come **vendita a distanza**, soggetta ad IVA nel Paese di destinazione, a condizione

che il trasporto/spedizione sia effettuato direttamente dal cedente o da terzi per suo conto (12). Si resta, invece, al di fuori della disciplina delle vendite a distanza in tutti i casi in cui il contratto di trasporto/spedizione sia concluso dal cessionario con il vettore, sicché il cedente non è responsabile per gli eventuali inadempimenti del vettore, imputabili a ritardi nella consegna, a danneggiamento della merce.

Dal canto suo il Comitato IVA (13), ha ritenuto di dover specificare che il **fornitore interviene direttamente** nel trasporto quando:

- subappalta il servizio di trasporto a terzi che consegnano i beni al cliente;
- il trasporto dei beni è fornito da un terzo, ma il fornitore si assume totalmente o parzialmente la responsabilità per la consegna della merce al cliente;
- il fornitore fattura e incassa il costo di trasporto dal cliente per poi accreditarlo al soggetto terzo che organizza il trasporto dei beni.

Viceversa, il fornitore interviene **indirettamente** nel trasporto nei casi in cui:

- promuova attivamente il servizio di consegna dei beni al cliente da parte di un terzo;
- metta in contatto il cliente e il terzo;
- fornisca a terzi le informazioni necessarie per la consegna dei beni al cliente.

Il Comitato IVA ha, inoltre, convenuto all'unanimità che i beni non si considerano trasportati o spediti dal fornitore o per suo conto, ai sensi dell'art. 33 della Direttiva 2006/112/CE, quando è il cliente che trasporta i beni e, quasi all'unanimità, che si resta al di fuori della disciplina in esame quando il cliente organizza il trasporto avvalendosi di un terzo, senza l'intervento, diretto o indiretto, del fornitore.

Si osserva che la nuova proposta della Commissione nel modificare la nozione di vendita a distanza, di cui all'art. 33 della Direttiva IVA, rece-

(10) Sul punto cfr. F. Spaziantè - L. Lavazza, “Le cessioni di beni con installazione: le asimmetrie dei Paesi UE”, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 10/2016, pag. 5.

(11) Nella circolare n. 13/1994, si precisa che, le “vendite a distanza”, a destinazione di altri Paesi membri, devono essere indicate nel Mod. INTRA 1-bis, agli effetti fiscali e statistici, relativo al periodo nel corso del quale le operazioni risultano registrate (o soggette a registrazione) a norma dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972. Qualificandosi come cessioni intracomunitarie, le stesse rilevano anche ai fini della formazione del *plafond* per gli acquisti senza applicazione dell'imposta *ex art.* 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, e dell'acquisizione dello *status* di esportatore abituale.

(12) Nel citato documento viene affermato, tuttavia, che una interpretazione strettamente letterale porterebbe a considerare che solo se il trasporto è preso in carico direttamente dal forn-

tore (o per suo conto) può realizzarsi la tassazione nel Paese di destinazione. Al contrario se è il cliente stesso a concludere il contratto con la società di trasporto ed il cliente in caso di problemi con il trasporto può avviare un'azione solo nei confronti del trasportatore (e non nei confronti del fornitore), non trovano applicazione gli artt. 33 e 34 della Direttiva IVA, in tema di vendite a distanza, in quanto il fornitore non ha alcuna responsabilità nei confronti del cliente per le merci che non arrivano in buone condizioni. In questa interpretazione, la circostanza che il fornitore abbia consigliato al proprio cliente il trasportatore, non porterebbe a ritenere che il trasporto sia effettuato per conto del fornitore stesso.

(13) Cfr. Documento C - taxud.c.1 (2015) 4820441 - 876, Orientamenti della 104ª riunione del Comitato IVA del 4-5 giugno 2015.

pisce le indicazioni del Comitato IVA rendendo meno stringente il collegamento del trasporto con il venditore.

4. Il regime speciale per le vendite a distanza: l'estensione del MOSS

Lo *status quo* fin qui delineato è destinato a mutare radicalmente a partire dal 2021.

La proposta di Direttiva, di cui al documento COM (2016) 757, prevede l'estensione del MOSS alle vendite a distanza: sia per quelle in cui il cedente è stabilito in un Paese UE (ma non nello Stato di consumo) che quelle effettuate da soggetti *extra* UE. Inoltre, viene esteso il concetto di vendite a distanza anche ai beni che formano oggetto di importazione, per cui la proposta prevede un allineamento con la disciplina doganale.

Tecnicamente, si agisce sulla Direttiva IVA, prevedendo l'aggiunta nell'art. 369-*bis* (norma che definisce i termini per l'applicazione del MOSS per i soggetti UE), della definizione di "**vendite a distanza intracomunitarie di beni**" che trae origine proprio dal contenuto dell'art. 33 della stessa Direttiva. In particolare, secondo la proposta sono "vendite a distanza intracomunitarie di beni": "le vendite di **beni spediti o trasportati dal fornitore, o direttamente o indirettamente per suo conto**, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni il cui luogo delle prestazioni [*rectius* di fornitura] è disciplinato dall'art. 33, paragrafo 1".

Come anticipato, la definizione richiama il parere del Comitato IVA. Nel **trasporto diretto** il cedente si assume la responsabilità del servizio o lo subappalta ad un terzo. Nel caso di **trasporto indiretto** il cedente non partecipa al trasporto, né dal punto di vista materiale né dal punto di vista giuridico: si limita a promuovere il servizio o a mettere in condizioni un terzo di effettuarlo. La norma è molto pragmatica e mira a tenere conto dei traffici commerciali che

avvengono con formule di trasporto meno stringenti per il cedente.

La prassi dell'Agenzia delle entrate, basandosi sulla norma vigente, sottolinea che il trasporto deve essere effettuato **a cura del cedente o per suo conto** (14).

Il cuore della proposta in esame, comunque, sta nella **eliminazione delle soglie di protezione** di cui all'art. 34 della Direttiva IVA, al di sotto delle quali la cessione sarebbe stata soggetta all'IVA nello Stato membro in cui ha inizio il trasporto o la spedizione del bene. Proprio questa circostanza fa emergere una delle ragioni della proposta di Direttiva che consta nell'attuare il **principio di destinazione del bene**, dopo che è stato preso atto dalla Commissione stessa che il criterio della tassazione nel Paese di origine è inattuabile (15). Ciò non di meno, per semplificare gli oneri per le micro imprese viene fissata un'unica soglia di esenzione di 10.000 euro complessivi, al di sotto della quale non si fa luogo ad una vendita a distanza, ma la cessione viene tassata nel Paese di origine (16). Naturalmente se nel corso dell'anno detto limite viene superato si rientra nella tassazione a destino delle cessioni di beni; in ogni caso, gli operatori possono optare per la tassazione a destino anche in presenza di cessioni di beni al di sotto della soglia di 10.000 euro.

L'altra grande motivazione della proposta è la **semplificazione degli oneri identificativi per il cedente**.

In sostanza, l'estensione del MOSS a queste operazioni consente al cedente stabilito all'interno dell'UE di versare l'imposta nel proprio Stato a prescindere dal luogo di consegna del bene al cliente in qualunque altro Paese quest'ultimo sia residente. In tale contesto il permanere delle soglie sarebbe stato solo fonte di distorsioni nel mercato unico.

La proposta prevede l'applicazione del MOSS (o regime speciale) anche per regolamentare le vendite a distanza effettuate da **cedenti non unionali per un importo che non supera i**

(14) Nella risoluzione 31 marzo 2005, n. 39, viene precisato che le vendite a distanza si caratterizzano, oltre che per la circostanza che l'acquirente è un privato consumatore, dal fatto che "il trasporto della merce venduta è effettuato direttamente a cura del fornitore o per suo conto; ne consegue che la cessione è da intendersi non imponibile anche se avviene nello stesso punto di vendita del soggetto fornitore, qualora il trasporto a destino sia effettuato dal fornitore o per suo conto".

(15) Nell'*Action plan on VAT* viene sottolineato che: "dopo molti anni di tentativi senza esito, la Commissione ha abbandonato l'obiettivo di attuare un sistema definitivo dell'IVA ba-

sato sul principio dell'imposizione di tutte le cessioni transfrontaliere di beni nello Stato membro di origine alle stesse condizioni applicate al commercio interno, aliquote IVA comprese".

(16) A tal fine, il nuovo art. 59-*quater*, introdotto dalla proposta in esame, prevede, tra l'altro l'inapplicabilità del regime delle vendite a distanza (art. 33, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE) qualora "il valore totale, al netto dell'IVA, ... delle cessioni ... non supera, nell'anno civile corrente, 10 000 EUR, o il controvalore in moneta nazionale, e non lo ha superato nel corso dell'anno civile precedente".

150 euro (17). In questo caso, il soggetto *extra* UE può versare l'IVA dovuta per le cessioni in uno degli Stati membri UE, ove si identifica (che può anche coincidere con quello di consumo): in sostanza, viene esteso anche alle vendite a distanza lo stesso regime già previsto per le prestazioni di servizi TTE a privati consumatori, facendole confluire nella stessa dichiarazione relativa ai servizi (18).

Una ulteriore innovazione molto rilevante riguarda le **“vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi o da territori terzi”**, per le quali è stabilito un regime speciale analogo a quelli di cui si discute. Quest'ultimo sistema si applica sia quando il cedente è un soggetto passivo stabilito all'interno dell'Unione, sia quando trattasi di soggetto non stabilito all'interno dell'UE. La definizione contenuta nell'art. 369-*terdecies* della Direttiva IVA stabilisce che per “vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi” devono intendersi “le vendite di beni in spedizioni di un valore intrinseco (19) non superiore a 150 EUR il cui luogo di cessione è disciplinato dall'art. 33, paragrafo 2”. In questo contesto è consentito a cedenti UE, ma soprattutto a quelli *extra* UE di potersi avvalere di un **intermediario** (20) stabilito all'interno dell'Unione che adempia agli obblighi a loro nome e per loro conto.

Per quanto concerne l'**ambito soggettivo**, gli Stati membri possono autorizzare ad utilizzare questo regime speciale i seguenti operatori, che effettuano vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi:

- soggetti passivi stabiliti nella UE;
- soggetti passivi, rappresentati da un intermediario stabilito nell'Unione, a nulla influendo la circostanza che detti soggetti siano o meno stabiliti all'interno dell'UE;
- soggetti passivi non stabiliti nell'Unione, debitamente autorizzati dallo Stato membro di identificazione; in questo caso devono poter comprovare di non aver commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, di

avere un alto livello di controllo sulle proprie operazioni e sul flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e di possedere una adeguata solvibilità finanziaria.

Possono, infine, accedere al regime in parola, relativo alle vendite a distanza di beni in importazione, i soggetti passivi stabiliti in un Paese terzo con il quale l'Unione ha concluso un accordo di assistenza reciproca analogo a quanto previsto dalla Direttiva 2008/55/CE del Consiglio e dal Reg. UE 904/2010 (21).

In questi casi, l'**IVA versata e dichiarata** mediante il regime speciale non va pagata in dogana al momento dell'importazione, essendo a tal fine prevista una apposita esenzione.

Infine, va sottolineato che l'utilizzo del MOSS per le vendite a distanza di beni provenienti da Paesi o territori terzi determina l'esigenza di raccordare tale nuovo regime con talune norme doganali. Infatti, l'assoggettamento a IVA della vendita a distanza di beni che partono da territori esterni a quello unionale determinerebbe un **diverso trattamento IVA** rispetto alle importazioni di modico valore (per un valore compreso tra i 10 e i 22 euro) in quanto le prime sarebbero imponibili e le seconde esenti (Direttiva 2009/132/CE). Per ovviare a tale discrasia la proposta prevede l'eliminazione della esenzione prevista dalla citata Direttiva 2009/132/CE.

5. Conclusioni

Quanto sin qui rappresentato in tema di modifiche al sistema delle vendite a distanza è certamente un progetto di grande respiro che costituisce una sorta di rivoluzione nelle modalità di tassazione delle cessioni di beni. Il sistema attualmente vigente delle vendite a distanza non appare soddisfacente e presenta notevoli criticità sia dal punto di vista delle entrate erariali sia nell'ottica degli adempimenti da parte degli operatori.

(17) Per questa fattispecie, la definizione [cfr. nuovo punto 3-*bis*] dell'art. 358 della Direttiva IVA] indica che per “vendite a distanza di beni” devono intendersi “le vendite di beni il cui luogo di cessione è disciplinato dall'art. 33, paragrafo 1, e i beni in spedizioni di un valore intrinseco non superiore a 150 EUR il cui luogo di cessione è disciplinato dall'art. 33, paragrafo 2 o 3”.

(18) Invero, con la stessa disposizione viene, inoltre, ampliato l'ambito di applicazione del sistema anche ad altri servizi diversi da quelli TTE.

(19) La proposta di Direttiva COM (2016) 757 chiarisce che “(i) il valore intrinseco è il valore dei soli beni e non comprende

i costi di assicurazione e il nolo”.

(20) L'intermediario come specifica la proposta di Direttiva in esame [cfr. art. 369-*terdecies*, n. 3)] è “una persona stabilita nella Comunità, designata dal soggetto passivo che effettua vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi come debitore dell'IVA e tenuta a rispettare gli obblighi stabiliti dal presente regime speciale in nome e per conto del soggetto passivo”.

(21) In proposito, sarà adottato apposito atto di esecuzione da parte della Commissione, in cui verrà riportato l'elenco dei Paesi terzi con i quali esistono adeguati accordi.

La **tassazione a destino**, infatti, richiede una strettissima **collaborazione tra gli Stati interessati** (Stato di origine e Stato di consumo) per far sì che, secondo le regole della Direttiva 2006/112/CE, la tassazione possa correttamente avvenire nel Paese di destinazione dei beni.

Per quanto riguarda, i soggetti passivi una particolare difficoltà è collegata con la gestione delle soglie differenziate degli Stati membri e con l'onere di identificazione in tutti gli Stati in cui è debitore dell'imposta.

Le modifiche proposte dalla Commissione si presentano come un'ideale soluzione, in quanto eliminano l'obbligo della identificazione multipla e la gestione delle soglie diversificate, per cui è auspicabile che possa realmente essere trasfusa, quanto prima, in un atto normativo.

Il sempre più diffuso utilizzo di uno **sportello unico europeo**, nel caso in esame il MOSS, risponde anche all'esigenza di realizzazione di uno **spazio unico europeo** che, sotto altra forma, viene proposto dalla Commissione, che ha dovuto abbandonare l'idea della creazione del mercato unico. Anche l'apertura all'utilizzo del MOSS da parte dei soggetti non stabiliti va vista

come una idonea misura per tentare di combattere possibili effetti distorsivi del sistema.

Inoltre, un notevole aiuto alle imprese è da considerare la fissazione di una soglia (peraltro facoltativa) per i soggetti che effettuano vendita a distanza in modo occasionale e per importi non significativi (10.000 euro) che consente alle **piccole imprese** di poter continuare ad operare senza dover essere costrette ad adottare complessi adempimenti di natura fiscale.

Infine, non sembra inopportuno sottolineare come il sistema proposto di vendite a distanza di beni di provenienza da Paesi o territori terzi tende ad avvicinare il momento del pagamento dell'imposta con quello della consegna al cliente, senza dover preventivamente adempiere agli oneri connessi con le importazioni.

Ciò stante, occorre segnalare agli operatori interessati che, nonostante la tempistica di realizzazione non sia del tutto immediata, è necessario, però, fin d'ora, cominciare ad individuare i più semplici e corretti sistemi per adempiere ai propri obblighi quando la proposta diventerà norma cogente, fermo restando la necessità che anche l'Amministrazione finanziaria spiani la strada a questo prossimo futuro.