

Regime definitivo dell'IVA per gli scambi transfrontalieri nell'UE

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Proseguendo sulla strada delineata con il c.d. *Action plan* e prendendo spunto dal documento COM (2017) 566 (Verso uno spazio unico europeo dell'IVA - Il momento di agire), la Commissione europea ha presentato la proposta di Direttiva COM (2018) 329, che costituisce la seconda fase intermedia nella costruzione di un sistema dell'IVA definitivo per gli scambi all'interno dell'Unione. Più in particolare la proposta di Direttiva è volta ad introdurre misure tecniche dettagliate per il funzionamento del sistema dell'IVA definitivo per l'imposizione degli scambi tra Stati membri e si affianca alle tre proposte (relative ad una Direttiva e a due Regolamenti) del 4 ottobre 2017, rispettivamente COM (2017) 569, 568 e 567, in corso di adozione. La nuova proposta COM (2018) 329, nel delineare più marcatamente il nuovo sistema definitivo dell'IVA, intende pervenire alla creazione di "uno spazio unico europeo dell'IVA solido, in grado di supportare un mercato unico più equo e approfondito che aiuterà a promuovere l'occupazione, la crescita, gli investimenti e la competitività".

1. Premessa

Dopo oltre 25 anni dall'adozione del regime transitorio degli scambi intracomunitari, introdotto dal 1° gennaio 1993, la Commissione ha avvertito l'esigenza di attuare una concreta svolta nella definizione fiscale dei rapporti tra soggetti passivi (B2B - *business to business*), soprattutto per ciò che riguarda gli scambi di beni tra differenti Stati dell'Unione, avendo constatato l'impossibilità di realizzare un Mercato Unico fondato sul principio della tassazione all'origine (1). Con le Comunicazioni della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo

nell'ambito del "Piano d'azione sull'IVA - Verso uno spazio unico europeo dell'IVA" COM (2016) 148 (il momento delle scelte) e COM (2017) 566 (il momento di agire) la Commissione ha dichiarato di volersi muovere verso il mantenimento della tassazione **IVA nel Paese di destinazione**, ma con un ammodernamento del sistema, che offra sufficienti garanzie di lotta alla frode.

Nel corso della 3639^a riunione del 2 ottobre 2018, il Consiglio Ecofin (Consiglio Economia e finanza - *Economic and Financial Affairs Council*) ha, tra l'altro, raggiunto un accordo sulle **quattro "soluzioni rapide"** (2), contenute nella proposta di Direttiva COM (2017) 569 del 4 ot-

(*) Pubblicista.

(**) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) Nella Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo, COM (2011) 851 del 6 dicembre 2011, c.d. Libro Bianco sul futuro dell'IVA ("Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico"), al punto 4.1 ("Un sistema dell'IVA per l'Unione europea basato sul principio della destinazione") è evidenziato che "Recenti discussioni con

gli Stati membri hanno confermato che questo principio [N.d.R. principio della tassazione all'origine] rimane politicamente irrealizzabile. Anche il Parlamento europeo - finora convinto sostenitore del principio dell'origine - ha riconosciuto questa situazione di stallo e ha invitato a orientarsi verso il principio della destinazione".

(2) Vedi in proposito l'articolo "Il nuovo sistema dell'IVA per le operazioni intraunionali", di G. Giuliani e M. Spera, in *il fisco*, n. 19/2018, pag. 1840.

tobre 2017 (3) e nelle coeve proposte di Regolamento COM (2017) 567 e COM (2017) 568 (4), concernenti: il *call-off stock* (5), le transazioni a catena (6), il soggetto passivo certificato (7) e la prova delle cessioni intraunionali (8). Queste proposte dovranno ora essere adottate (all'unanimità) dal Consiglio, una volta che il Parlamento europeo abbia espresso il proprio parere favorevole (9). La loro decorrenza è fissata al 1° gennaio del 2020.

Nel corso della stessa riunione dell'Ecofin è stata anche approvata la proposta di Direttiva COM (2016) 811 relativa all'introduzione di un **meccanismo generalizzato di inversione contabile** (10) per combattere le frodi, che potrà essere applicato temporaneamente dagli Stati membri fino al 30 giugno 2022 (11).

Tanto premesso, in questo scenario si pone la proposta di Direttiva COM (2018) 329, che costituisce la seconda fase intermedia nella costruzione di un sistema dell'IVA definitivo per gli scambi all'interno dell'Unione, le cui disposizioni dovrebbero essere applicate a decorrere dal 1° luglio 2022 (12). Detta proposta, invero, si

limita ad intervenire sulle **cessioni di beni tra Stati membri**, rinviando a futuri provvedimenti l'eventuale sistematizzazione anche delle prestazioni di servizi tra soggetti stabiliti nell'UE. A ben vedere, scopo della proposta è anche quello di migliorare le "soluzioni rapide" in corso di adozione e di aggiornare i riferimenti contenuti nell'attuale Direttiva 2006/112/CE (di seguito anche Direttiva IVA) eliminando/sostituendo formulazioni obsolete, quali ad esempio i termini "intracomunitario" e "comunitario" con quelli attuali di "intraunionale" e "unionale".

2. Ambito applicativo

In primo luogo, la proposta si pone l'obiettivo di dare **unitarietà alle operazioni transfrontaliere** nell'ambito dell'Unione eliminando la duplice qualificazione: da un lato "**cessione esente**" (non imponibile) nel Paese di origine e dall'altra **operazione tassabile** nel Paese di destinazione, con la conseguenza che l'acquisto intracomunitario (*rectius* intraunionale) non viene più considerato come fatto generatore del-

(3) La proposta di Direttiva COM (2017) 569 contiene modifiche alla Direttiva 2006/112/CE "per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra Stati membri".

(4) Le proposte di Regolamento COM (2017) 567 e COM (2017) 568 contengono rispettivamente modifiche al "regolamento (UE) n. 904/2010 per quanto riguarda i soggetti passivi certificati" e modifiche al "regolamento (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda talune esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie".

(5) L'istituto riguarda il trasferimento di beni ad un magazzino del cliente in altro Stato membro, per le quali solo tale acquirente può acquisirne la proprietà (all'atto dell'estrazione). La proposta è diretta ad introdurre un trattamento semplificato e uniforme per gli accordi di questo genere.

(6) Allo scopo di aumentare la certezza del diritto viene proposto di determinare il trattamento IVA delle transazioni a catena sulla base di criteri uniformi.

(7) Nel sistema delle transazioni unionali, accanto al meccanismo, secondo cui è il fornitore del bene a procedere alla tassazione a destino (con l'adozione di criteri semplificati), viene conservato l'attuale sistema che consente al cessionario, stabilito in altro Stato membro, di beneficiare dell'esenzione dell'IVA nel Paese di partenza del bene e di assoggettare egli stesso ad IVA le cessioni nel Paese di destinazione, mediante il meccanismo del *reverse charge*. Per beneficiare di questo trattamento di favore è richiesta come condizione aggiuntiva che il cessionario non solo sia un soggetto passivo, titolare di partita IVA, ma anche che sia un soggetto "accreditato" presso l'Amministrazione fiscale.

(8) La prova dell'avvenuta cessione intraunionale si baserebbe su una presunzione relativa, in base alla quale, oltre alla qualità di "soggetto certificato" del cedente, quest'ultimo deve essere in possesso di taluni documenti (almeno due) attestanti: il trasporto (quali CMR, polizza di carico o fattura emessa dallo spedizioniere), corrispondenza tra le parti coinvolte nell'ope-

razione (con indicazione della destinazione dei beni), dichiarazione IVA dell'acquirente da cui emerge la realizzazione di un acquisto intraUE dei beni, documenti sottoscritti dal cessionario da cui emerge l'avvenuta ricezione dei beni nello Stato membro di destinazione.

(9) La base giuridica è costituita dall'art. 113 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, che prevede una delibera all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale, previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, qualora debbano essere adottate disposizioni che "riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, (...), nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza".

(10) Il meccanismo potrà essere utilizzato solo per le cessioni interne di beni e servizi di ammontare superiore a 17.500 euro per ciascuna operazione ed in presenza di condizioni tecniche molto rigorose concernenti la circostanza che il gap tra IVA dovuta ed IVA incassata superi il 25% e derivi, sostanzialmente, dalla frode carosello; inoltre, gli Stati membri che intendono applicare tale meccanismo dovranno imporre obblighi adeguati ed efficaci di comunicazione elettronica a tutti i soggetti passivi interessati dalla misura.

(11) Vedasi in proposito l'articolo "Proposte della Commissione UE in tema di *reverse charge*", di G. Giuliani e M. Spera, in *il fisco*, n. 35/2018, pag. 3328, anche con riferimento alla proroga delle altre disposizioni in tema di inversione contabile, per le quali è egualmente prevista la scadenza al 30 giugno 2022.

(12) Peraltro, questa proposta dovrà essere completata con una proposta di Regolamento, diretto a modificare il Reg. UE 904/2010, in tema di cooperazione amministrativa in materia di IVA, per introdurre le necessarie norme tecniche volte ad "allineare la cooperazione tra Stati membri con le modifiche proposte del sistema dell'IVA per le cessioni transfrontaliere di beni".

l'imposta, atteso che è esclusivamente la cessione intraunionale (nel suo insieme) a divenire operazione soggetta ad IVA (13). A questo fine viene modificato l'art. 14 (14) della Direttiva IVA, con l'aggiunta al paragrafo 4 della definizione di "**cessione intraunionale di beni**", per la quale vengono sottolineate le due condizioni che la qualificano: i) cessione di beni effettuata da un soggetto passivo nei confronti di altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo; ii) spedizione o trasporto dei beni (da o per conto del fornitore o dell'acquirente stabiliti nell'UE) da uno Stato membro all'altro (15). In stretta connessione con questa nuova definizione viene introdotta una eccezione alle regole ordinarie (16) di individuazione del luogo di tassazione, riconoscendo come luogo della cessione intraunionale il luogo di arrivo del trasporto o della spedizione a destinazione del cliente.

Inoltre, per rendere più semplice ed omogenea la tassazione nel Paese di destinazione, si procede, anche, all'eliminazione della soglia dei 10.000 euro, al di sotto della quale le cessioni transfrontaliere nei rapporti B2B nei confronti di soggetti esenti o di agricoltori forfetari erano tassate all'origine.

In questo modo "l'imposizione al luogo di destinazione è ... assicurata per tutte le cessioni intraunionali di beni B2B", con la sola eccezione delle cessioni effettuate in base al regime del margine.

Infine, per le cessioni intraunionali viene introdotta una importante precisazione diretta ad unificare in tutti gli Stati membri il momento in cui l'imposta diventa **esigibile**, evitando così ai fornitori di beni, che effettuano cessioni di beni con destinazione in più Stati membri, di doversi adeguare alle eventuali diverse opzioni stabilite da ciascuno Stato. Si tratta di una scelta sempli-

ficativa che fissa come unico termine per l'emissione della fattura il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si considera effettuata l'operazione (17).

3. Debitori dell'imposta

In coerenza con quanto già previsto nelle menzionate "soluzioni rapide" su cui l'Ecofin ha già raggiunto l'accordo, viene confermato che, in genere, è il **fornitore dei beni** il soggetto che risponde all'Erario come **debitore dell'imposta**. Tuttavia, per cessioni intraUE è prevista una **deroga** a tale sistema, nel caso in cui il cessionario ("destinatario della cessione di beni") sia un **soggetto passivo "certificato"** ed, ovviamente, il cedente sia un soggetto stabilito in un altro Stato membro. In questa ipotesi, sarà il cliente a dover assolvere l'IVA nello Stato di arrivo dei beni, mediante l'utilizzo del meccanismo del **reverse charge**. In proposito, appare piuttosto illuminante il contenuto del considerando 14 alla proposta di Direttiva, nel quale viene evidenziata la necessità di una transizione graduale al sistema definitivo, che comporta che per gli scambi intraunionali sia introdotta "un'eccezione alla norma che stabilisce che il fornitore è il debitore dell'IVA per le cessioni di beni, a condizione che l'acquirente dei beni sia un soggetto passivo certificato e il fornitore non sia stabilito nello Stato membro di imposizione. In tal caso, l'acquirente dovrebbe essere il debitore dell'IVA e dovrebbe contabilizzare l'IVA mediante il meccanismo di inversione contabile. Tale eccezione dovrebbe permettere di ridurre il volume delle operazioni per le quali il debitore dell'IVA non è stabilito nello Stato membro di imposizione".

(13) Nei considerando 5 e 6 della proposta si legge infatti: "(5) Per attuare un sistema più efficace di imposizione delle cessioni intraunionali di beni B2B nello Stato membro di destinazione è necessario abolire il sistema attuale in base al quale le cessioni nello Stato membro di partenza dei beni sono esenti e gli acquisti intracomunitari sono tassati nello Stato membro di destinazione. Poiché l'esenzione per tali cessioni e il concetto di acquisto intracomunitario quale operazione soggetta all'IVA saranno aboliti, è opportuno sopprimere o modificare tutti gli articoli associati. (6) Per garantire la parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni intraunionali, l'imposizione ai fini dell'IVA degli scambi intraunionali di beni B2B dovrebbe fondarsi su un unico fatto generatore, ossia una cessione intraunionale di beni."

(14) Nella versione risultante dalle modifiche introdotte, con decorrenza 1° gennaio 2021, dall'art. 2 della Direttiva UE 2017/2455 del 5 dicembre 2017.

(15) Nello stesso tempo sono escluse dalla definizione di ces-

sioni intraunionali talune cessioni di beni che, pur in presenza delle predette condizioni, sono considerate cessioni interne, quali le cessioni di beni da installare o montare, nonché le cessioni non imponibili effettuate nell'ambito dei trasporti internazionali ovvero quelle effettuate nei confronti di organismi internazionali o di rappresentanze diplomatiche e consolari (cfr. art. 14, par. 5, della Direttiva 2006/112).

(16) Secondo la regola generale il luogo della cessione dei beni è quello in cui si trovano fisicamente i beni al momento della cessione, ovvero in caso di cessione con trasporto, il luogo in cui si trovano i beni al momento in cui inizia il trasporto o la spedizione.

(17) Il nuovo art. 222 della Direttiva IVA, introdotto dalla proposta in discorso, stabilirebbe che: "Per le cessioni intraunionali di beni ... la fattura è emessa entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta".

Logica conseguenza di quanto detto sulla applicazione del *reverse charge* alle cessioni intraunionali di beni è che il soggetto destinatario sia identificato/certificato ai fini IVA, per cui gli Stati dovranno anche tener conto che le cessioni effettuate nei confronti di un **“ente non soggetto passivo”** non siano discriminate rispetto a quelle effettuate nei rapporti B2B. Ciò farà sorgere l'esigenza che gli Stati pongano in essere “le misure necessarie per garantire l'identificazione di un ente non soggetto passivo destinatario di una cessione intraunionale mediante un numero individuale”.

Peraltro, non va dimenticato che, allo stato attuale, esistono diverse disposizioni che consentono di poter far ricorso all'inversione contabile, allo scopo di combattere la frode; poiché queste misure, per lo più, sono in scadenza al 31 dicembre del corrente anno, è stato adottato il provvedimento di proroga (18), per far coincidere la nuova scadenza con l'entrata in vigore della proposta di Direttiva in commento. Quest'ultima, a sua volta prevede una ulteriore proroga del meccanismo fino al 31 dicembre 2028, ma con una riduzione delle operazioni da assoggettare all'inversione contabile attraverso una valutazione specifica che si innesti nelle previste modifiche globali del sistema (19). Lo stesso schema dovrebbe, altresì, essere seguito per l'adozione del meccanismo di reazione rapida (*Quick Reaction Mechanism* - QRM), ma che non sarebbe più applicabile alle cessioni di beni per gli stessi motivi in precedenza svolti.

4. Adempimenti

Il nuovo approccio adottato che ha ridotto ad unità le cessioni intraunionali, senza più far ricorso ad una duplice qualificazione dell'operazione [esente nel Paese di partenza del bene (cessione intraunionale) e imponibile (acquisto intraunionale) nel Paese di destinazione del bene] ha un importante effetto: è **eliminata la presentazione degli elenchi riepilogativi rela-**

tivi alle cessioni di beni. Coerentemente, la relazione evidenzia che “il principio della fatturazione dell'IVA da parte del fornitore sulla cessione intraunionale ripristina la natura autoregolamentativa dell'IVA” con la conseguenza che non appare più necessario “garantire il seguito amministrativo del flusso materiale di beni nell'Unione mediante l'elenco riepilogativo”.

Tuttavia, come in precedenza segnalato, qualora il cessionario sia un **soggetto passivo certificato**, permane la precedente bipartizione (cessione esente all'origine e tassazione dell'acquisto intraunionale a destino), ciò non di meno, anche in questo caso non nasce l'obbligo della presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intraunionali. Ciò, infatti, apparirebbe incoerente con la qualificazione di soggetto passivo certificato, atteso che da tale qualificazione deriva l'affidabilità del soggetto stesso.

Peraltro, a parere degli scriventi, l'eliminazione dell'obbligo riguarda solo i dati fiscali delle cessioni/acquisti intraunionali, mentre i **dati statistici** dovranno essere forniti sulla base di quanto richiesto dal Reg. CE 638/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, relativo alle statistiche comunitarie degli scambi di beni tra Stati membri e dal Reg. CE 1982/2004 del 18 novembre 2004 (Regolamento di attuazione). Pertanto, per quanto riguarda l'Italia, per individuare l'eventuale obbligo di presentazione degli elenchi INTRA “a fini statistici” occorrerebbe far riferimento alle regole attualmente contenute nel Provvedimento del 25 settembre 2017, prot. n. 194409 emanato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica. Di conseguenza, per quanto riguarda i Modelli INTRA delle cessioni e degli acquisti intraunionali di beni, potrebbe essere ipotizzabile che dovranno essere comunicati i dati “ai soli fini statistici” (20), con le seguenti scadenze:

- **acquisti intraunionali di beni:** l'obbligo di presentare gli elenchi, esclusivamente, con ca-

(18) In data 6 novembre 2018 è stata adottata la Direttiva (UE) 2018/1695 (pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea L 282 del 12 novembre 2018) che proroga, appunto fino al 30 giugno 2022, l'applicazione dell'inversione contabile facoltativa, contenuta nell'art. 199-bis della Direttiva IVA ed il meccanismo di reazione rapida alla frode, di cui al successivo art. 199-ter.

(19) Al riguardo, la relazione alla proposta afferma che “Per quanto riguarda le cessioni da includere in tale disposizione, il contenuto proposto deve ovviamente essere valutato nel quadro della modifica globale del sistema di tassazione del movimento transfrontaliero di beni B2B. (...) Le operazioni che ri-

mangono coperte dalle misure temporanee di cui all'art. 199 bis sono quindi limitate ai servizi precedentemente coperti da tale disposizione”. In senso analogo, il considerando 15 recita “È opportuno rivedere le norme sull'applicazione temporanea del meccanismo di inversione contabile per i beni mobili al fine di garantirne la coerenza con l'introduzione delle nuove norme applicabili al debitore dell'IVA sulle cessioni intraunionali di beni”.

(20) In proposito sarebbe auspicabile, che nel corso dei prossimi anni, prima della scadenza del 30 giugno 2022 e in occasione dell'entrata in vigore della proposta di Direttiva in discorso, l'Agenzia delle entrate si pronunzi per chiarire che,

denza mensile riguarda i soggetti che abbiano realizzato nel corso di almeno uno dei quattro trimestri precedenti un ammontare totale trimestrale di acquisti intraunionali di beni non inferiore a 200.000 euro;

- **cessioni intraunionali di beni:** la compilazione dell'elenco per i soli dati statistici è obbligatoria solo per i soggetti che dovrebbero presentare l'elenco mensilmente, vale a dire per i soggetti che in uno dei quattro trimestri precedenti abbiano effettuato cessioni intraUE di beni per un importo non inferiore a 100.000 euro (21).

Per contro, la proposta di Direttiva prevede che l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi ai fini fiscali debba essere confermato solo con riferimento alle prestazioni di servizi c.d. generici, dando la possibilità agli Stati membri di introdurre semplificazioni, mediante una procedura più agevole consistente nella sola consultazione del Comitato IVA.

5. Regimi speciali e deroghe

Per quanto riguarda i regimi speciali relativi ai soggetti passivi non stabiliti, contenuti nel capo 6 del titolo XII della Direttiva 2006/112/CE, la proposta in commento prende in considerazione, principalmente, il **regime speciale per le vendite a distanza** intraunionali di beni e per i servizi prestati da soggetti passivi all'interno dell'Unione, ma non nello Stato membro di consumo, proponendo modifiche sostanziali per meglio realizzare il sistema di un'unica registrazione all'interno dell'UE ed utilizzare lo **sportello unico** (*One Stop Shop*).

Al riguardo, occorre ricordare che la Direttiva UE 2017/2455 (che introduce taluni obblighi in materia di IVA per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni), insieme ai Reg. UE 2017/2454 (sulla cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto) e 2017/2459 [di modifica del Regolamento di esecuzione UE 282/2011], provvedimenti adottati il 5 dicem-

bre 2017, costituiscono il c.d. *VAT Digital Package* e intendono migliorare e semplificare il sistema di tassazione dei servizi e delle vendite a distanza. Segnatamente, i provvedimenti contengono disposizioni che entrano in vigore in due fasi successive (1° gennaio 2019 e 1° gennaio 2021), ed hanno lo scopo di migliorare l'**utilizzo del MOSS** (*Mini One Stop Shop*) e soprattutto di estenderne gli effetti di modo che dal 1° gennaio 2021 possa essere utilizzato anche per assoggettare ad IVA nel Paese di consumo (dove è localizzato il cliente privato consumatore) le vendite a distanza di beni forniti a partire da uno Stato membro diverso da quello di destinazione. È proprio su quest'ultimo aspetto che interviene la proposta di Direttiva COM (2018) 329 prevedendone un ulteriore ampliamento.

Nella relazione di accompagnamento alla predetta proposta si prende atto che dal 1° gennaio 2021 il sistema applicabile alle vendite a distanza nei confronti di privati consumatori "permetterà al soggetto passivo registrato a titolo di tale regime in uno Stato membro (lo Stato membro di identificazione) di presentare **ogni trimestre** per via elettronica una **dichiarazione IVA** mediante il mini sportello unico che specifichi le prestazioni di servizi e le vendite a distanza intra-unionali a soggetti non passivi in altri Stati membri (gli Stati membri di consumo) insieme all'IVA dovuta". La logica di questo regime è quella di evitare ai soggetti passivi "fornitori" di doversi identificare ai fini dell'IVA in ciascuno Stato membro di consumo.

La proposta in commento intende far sì che si possano avvalere del predetto regime tutti i soggetti passivi non stabiliti nello "Stato membro di imposizione" (22), che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi in tale Stato membro, dove divengono "debitori dell'imposta", a nulla rilevando la circostanza che si tratti di operazioni nei rapporti B2C o B2B. Questo stesso regime verrebbe, inoltre, esteso anche ai soggetti stabiliti al di fuori dell'Unione, che per poter beneficiare del regime agevolativo in parola

sulla base della nuova Direttiva (che verrà adottata), non è più richiesta la fornitura di dati fiscali, rimanendo l'obbligo della presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni (Modelli INTRASTAT) vincolato esclusivamente alla fornitura dei dati statistici.

(21) È appena il caso di ricordare che sono previste semplificazioni sulla compilazione di taluni campi dei Modelli INTRASTAT (ai fini statistici con riferimento sia alle cessioni che agli acquisti intraunionali); in particolare, è prevista la compilazione obbligatoria dei campi relativi al valore statistico (col. 9,

Mod. INTRA-1 *bis*, e col. 10, Mod. INTRA-2 *bis*), alle condizioni di consegna (col. 10, Mod. INTRA-1 *bis* e col. 11, Mod. INTRA-2 *bis*) e alle modalità di trasporto (col. 11, Mod. INTRA-1 *bis*, e col. 12, Mod. INTRA-2 *bis*) soltanto qualora nell'anno precedente siano state registrate operazioni intraUE di valore superiore a 20.000.000 di euro.

(22) Questa nuova definizione viene introdotta nell'art. 369-ter della Direttiva IVA e vuole chiarire che lo "Stato membro di imposizione" è quello in cui si considerano effettuate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

devono, a tal fine, designare un intermediario (23) stabilito nell'Unione.

La proposta prevede, altresì, che i soggetti passivi che si avvalgono del cennato regime debbano trasmettere una dichiarazione IVA (24) mediante lo sportello unico, con **cadenza mensile** ("entro la fine del mese successivo alla scadenza del periodo d'imposta cui essa si riferisce"), qualora il loro volume d'affari annuo nell'UE sia superiore a 2.500.000 di euro.

Altra importante innovazione consiste nella possibilità, offerta ai soggetti passivi che usano lo sportello unico, di poter detrarre, per ciascuno Stato membro l'imposta a credito ivi emersa, consentendo ai contribuenti che usano questo regime di poter versare per ciascuno "Stato di imposizione" l'**importo netto dell'IVA** (IVA dovuta meno IVA detraibile). Qualora il soggetto passivo si dovesse trovare in una posizione di eccedenza di credito avrà la possibilità di otte-

nerne il rimborso dell'imposta, ovviamente nello Stato membro in cui è maturata l'eccedenza.

In ogni caso, il soggetto passivo che intende far valere la detrazione deve fornire una serie di **informazioni supplementari** nella dichiarazione, incentrate tutte sui dati relativi al valore dei beni e all'imposta dovuta (25).

Un'ultima osservazione va fatta per tutte quelle **deroghe** "che possono essere applicate fino all'adozione del regime definitivo". Poiché la proposta in esame "costituisce la prima tappa del processo di attuazione del sistema definitivo di imposizione degli scambi intraunionali nel luogo di destinazione" sarà necessario procedere alla **soppressione delle deroghe** che, come specifica la relazione, "se mantenute, aumenterebbero la complessità delle proposte di modifica delle norme relative al luogo di cessione e della designazione della persona tenuta al pagamento dell'IVA per i soggetti passivi e per le amministrazioni fiscali" (26).

(23) L'intermediario diventa il soggetto debitore dell'IVA ed è tenuto ad assolvere tutti gli obblighi previsti dal regime in nome e per conto del rappresentato (soggetto passivo non stabilito nell'UE).

(24) Il considerando 24 della proposta di Direttiva indica che "Per raccogliere le informazioni necessarie dai soggetti passivi al fine di garantire un monitoraggio adeguato del regime speciale da parte dell'amministrazione fiscale, il contenuto della dichiarazione IVA da presentare a titolo di tale regime speciale dovrebbe essere riveduto per tenere conto dell'estensione del regime e permettere l'esercizio del diritto a detrazione corrispondente".

(25) Nella dichiarazione IVA, per ogni Stato membro di imposizione in cui è dovuta l'imposta, devono essere riportate le seguenti indicazioni: i) il valore totale dei beni ceduti e dei servizi prestati, al netto dell'IVA; ii) il pertinente periodo d'imposta; iii) le aliquote IVA applicabili; iv) l'importo totale per ali-

quota IVA esigibile; v) l'importo totale dell'IVA esigibile sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi; vi) l'importo complessivo dell'IVA esigibile sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali il soggetto passivo in quanto destinatario è debitore dell'imposta è quello relativo alle importazioni di beni; vii) l'IVA che forma oggetto di una detrazione; viii) eventuali modifiche relative ai periodi di imposta precedenti; ix) l'importo netto dell'IVA da versare o da accreditare, a seconda dei casi.

(26) Invero, la soppressione delle deroghe si presenta come una misura di semplificazione, in quanto con l'introduzione del nuovo meccanismo di tassazione delle cessioni intraunionali nel Paese di destinazione da parte del fornitore, l'esistenza di deroghe (peraltro differenziate tra Stati) imporrebbe al fornitore di dover svolgere una defatigante attività di indagine per conoscere se e quali deroghe siano state adottate da ciascuno Stato membro.