



# Obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni

A.G. 248

23 marzo 2021

Informazioni sugli atti di riferimento

Natura atto:	Schema di decreto legislativo
Atto del Governo:	248
Titolo:	Recepimento degli articoli 2 e 3 della direttiva (UE) 2017/2455 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 (UE) 2019/1995 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
Norma di riferimento:	articolo 1, comma 1, della legge 4 ottobre 2019, n. 117
Relazione tecnica (RT):	presente

## Finalità

Lo schema di decreto legislativo in esame reca disposizioni relative agli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizio e le vendite a distanza di beni.

Il provvedimento recepisce gli articoli 2 e 3 della direttiva (UE) 2017/2455 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 (UE) 2019/112/CE 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.

Lo schema di decreto è corredato di relazione tecnica e reca all'articolo 9 disposizioni di carattere finanziario che individuano la destinazione delle maggiori entrate riferite alle disposizioni contenute nell'articolo 1, comma 1, lettere *a*) e *b*) del provvedimento (comma 1) e dispongono la clausola di neutralità finanziaria per le altre disposizioni del provvedimento (comma 2).

Nella presente Nota sono riportati sinteticamente i contenuti delle disposizioni dello schema di decreto che presentano profili di carattere finanziario e le informazioni fornite dalla relazione tecnica [vedi tabella]. Vengono quindi esposti gli elementi di analisi e le richieste di chiarimento considerati rilevanti ai fini di una verifica delle quantificazioni riportate nella relazione tecnica.

## Verifica delle quantificazioni

Disposizioni dello schema di decreto che presentano profili finanziari	Elementi forniti dalla relazione tecnica
<p><b>Articoli 1, 2 e 10:</b> disciplinano il regime IVA applicabile alle <b>vendite a distanza</b> (c.d. "e-commerce").</p> <p>Le disposizioni si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2021 (art. 10).</p> <p>Nell'ambito della complessa disciplina prevista dal provvedimento in esame, si evidenzia, sinteticamente, quanto di seguito indicato.</p> <p>Le vendite a distanza - <b>definite</b> come 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, destinati a persone fisiche non soggetti d'imposta, a soggetti nei cui confronti</p>	<p>La <b>relazione tecnica</b> afferma che le disposizioni sono finalizzate ad assicurare la riscossione dell'IVA sul commercio elettronico, e ad evitare le frodi dovute al mancato versamento dell'imposta. Tale finalità è perseguita, prevalentemente, mediante il coinvolgimento dei soggetti che facilitano le vendite tramite piattaforme informatiche.</p> <p>Per la stima degli effetti finanziari (<b>art. 1, co.1, lett. a) e b)</b>), la RT utilizza le informazioni contenute nelle relazioni tecniche riferite agli articoli 11-<i>bis</i> del DL 135/2018 e 13, commi 11-15, del DL 34/2019.</p> <p>Ai sensi dell'<b>art. 11-<i>bis</i>, co.11-12, del DL</b></p>

sono effettuate cessioni non imponibili, ovvero, con esclusione dei beni soggetti ad accisa, a cessionari che non sono tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari – sono distinte in (art. 2, comma 1, lett. a), che introduce l'art. 38-bis al DL 331/93):

a) *vendite a distanza intracomunitaria*, quando i beni sono destinati ad uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza (co. 1 del nuovo art. 38-bis, DL 331/93);

b) *vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi*, quando i beni sono destinati ad uno Stato membro e provengono da un territorio terzo o paese terzo (co. 2 del nuovo articolo 38-bis, DL 331/93).

*Non rientrano*, in ogni caso, nella definizione di vendite a distanza le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e le cessioni di beni da installare o montare nello Stato di arrivo a cura del fornitore o per suo conto (co. 3 del nuovo articolo 38-bis, DL 331/93).

In materia di **territorialità**, si stabilisce che l'IVA si applica:

- *nello Stato del cedente*, se l'ammontare annuo delle vendite a distanza effettuate dal cedente in Italia non supera la soglia di 10.000 euro (si considera l'anno di riferimento e l'anno precedente).

La vigente soglia è fissata, limitatamente a taluni beni, in 35.000 euro;

- *in Italia*, se viene superata la predetta soglia di 10.000 euro. In tal caso il fornitore è tenuto ad identificarsi e a corrispondere l'imposta in Italia (anche tramite rappresentante fiscale) (art. 1, co. 1, lett. c) e art. 2, co. 1, lett. b) e c)).

Viene prevista una specifica disciplina da applicare in caso di superamento della soglia nel corso dell'anno.

Inoltre, viene confermata la possibilità di optare per l'applicazione del regime di tassazione nel Paese di destinazione dei beni e rimane ferma l'esclusione dalla disciplina per le cessioni di beni soggetti ad accisa.

Sono altresì disciplinati i regimi speciali IVA (regime *One Stop Shop-OSS* per le vendite a distanza intracomunitarie e il regime *Import One Stop Shop-IOSS*, in caso di vendita a distanza di beni importati), applicabili nel caso in cui il fornitore effettui cessioni a soggetti situati in diversi Stati membri. Tali regimi, tra l'altro, consentono al fornitore di scegliere un solo Stato membro in cui identificarsi e nel quale sono effettuati tutti gli adempimenti e tutti i versamenti IVA. Sono, a tal fine, indicati i requisiti per l'accesso ai predetti regimi speciali nonché gli specifici adempimenti e sanzioni applicabili (art. 1, co. 1, lett. q), r), s), t) ed u)).

135/2018, se un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, le vendite a distanza nei confronti di privati, di telefoni cellulari, console da gioco, *tablet*, pc e *laptop* importati da paesi terzi ovvero ceduti a soggetti non residenti in Stati membri dell'UE, di valore intrinseco non superiore a 150 euro, si considera che tale soggetto passivo abbia ricevuto e ceduto detti beni.

L'art. 13, co. 11-15, del DL 34/2019 ha, tra l'altro:

- differito al 1° gennaio 2021 l'entrata in vigore delle disposizioni del sopra citato articolo 11-bis;

- introdotto una disciplina transitoria, fino al 31 dicembre 2020, che individua, per tutte le cessioni di beni (e non soltanto per le cessioni di telefoni cellulari, console da gioco, *tablet*, PC e *laptop*), nel gestore della piattaforma (in luogo del soggetto che, tramite la piattaforma, effettua le cessioni) il soggetto passivo cui sono riferiti obblighi informativi (trasmissione dei dati trimestrali), in assenza dei quali tale gestore è ritenuto debitore d'imposta.

Le relazioni tecniche riferite alle due norme sopra richiamate stimano un maggior gettito IVA annuo, dovuto alla emersione di base imponibile, pari a 86,1 mln per i telefoni cellulari, *console* da gioco, *tablet*, PC e *laptop* e a 367,6 mln per gli altri beni.

Considerando che il maggior gettito IVA stimato nei due provvedimenti sopra richiamati risulta già scontato nei tendenziali di finanza pubblica, la RT ritiene che le disposizioni in esame determinino un ulteriore incremento del gettito, su base annua, pari al 30 per cento del valore dell'IVA evasa per i medesimi beni (367,6 mln x 30% = 110,28 mln). Per l'anno 2021, considerando l'entrata in vigore (1° luglio 2021), il maggior gettito è indicato in 55,14 milioni.

Con riferimento all'art. 2, la RT afferma che assumono rilievo le disposizioni contenute nelle lettere b) e c) del comma 1 (territorialità dell'imposta in base alla soglia di 10.000 euro delle vendite a distanza). In particolare, la RT afferma che l'abbassamento del limite (fissato, a normativa vigente, in 35.000 euro per taluni beni) è suscettibile di determinare effetti finanziari che possono assumere segno opposto, a seconda che le cessioni siano effettuate in uno Stato, piuttosto che in un altro. Nell'evidenziare l'assenza di dati puntuali utili, la RT presume che le maggiori entrate ascrivibili alle disposizioni contenute nella lettera b), per effetto dell'incremento delle operazioni riconducibili alla normativa nazionale, siano di entità superiore alle minori entrate derivanti dalle disposizioni di cui alla lettera c), riconducibili alla normativa di altri

Si provvede, quindi, ad integrare le disposizioni in materia di riscossione e ripartizione dell'IVA fra Stati membri (art. 1, co. 1, lett. v)).

Si introduce una presunzione per le vendite a distanza effettuate mediante l'**uso di una interfaccia elettronica**. In particolare, si dispone che i soggetti passivi che tramite una piattaforma elettronica facilitano le vendite a distanza di beni sono considerati, ai fini IVA, soggetti che acquistano (dal fornitore) e cedono (al cessionario) detti beni. Nel caso di vendite a distanza di beni importati, la disposizione si applica se il valore è non superiore a 150 euro (art. 1, co. 1, lett. a)).

La relazione AIR (paragrafo 4) evidenzia la presenza di una *fictio* di acquisto e rivendita da parte delle piattaforme. Si distingue, infatti, una cessione B2B senza trasporto (tra fornitore e piattaforma elettronica) assoggettata a tassazione nel luogo in cui i beni si trovano al momento della cessione, e una cessione B2C con trasporto (tra piattaforma elettronica e cessionario) assoggettata a tassazione - salvo deroghe - nel luogo di destinazione del trasporto o della spedizione.

In tale meccanismo presunto, la fornitura B2B (virtualmente, dal fornitore alla piattaforma elettronica) è esente da IVA, fermo restando il diritto del fornitore a detrarre l'imposta pagata a monte per l'acquisto o l'importazione dei beni ceduti (art. 1, co. 1, lett. d), e), ed f)).

Le cessioni si considerano effettuate nel **momento** in cui il pagamento è accettato (art. 1, co. 1, lett. b)).

Stati membri. In proposito, la RT segnala che da studi effettuati nell'ambito dei lavori propedeutici all'approvazione della disciplina unionale, si evince che gli acquisti *on line* B2C effettuati in Italia da imprese non residenti nello Stato sono superiori agli acquisti *on line* B2C effettuati all'estero da imprese residenti in Italia (*VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation, Final report – Lot 1*). Tuttavia, la RT segnala che, per ragioni di prudenza, alle disposizioni contenute nell'articolo 2 non si ascrivono effetti finanziari.

**Articoli da 3 a 8:** recano norme concernenti il profilo sanzionatorio, norme di coordinamento con l'ordinamento vigente e norme per l'attuazione delle nuove disposizioni.

La **relazione tecnica** afferma che l'**articolo 4** non determina effetti di gettito, limitandosi a disciplinare in modo differente le sanzioni amministrative nell'ipotesi di omessa e tardiva presentazione della dichiarazione per i regimi speciali OSS e IOSS, in relazione, tra l'altro, a fattispecie nuove che si aggiungono a quelle riferite ai soli servizi TTE.

Analogamente, non essendo possibile quantificare, in assenza di dati, le maggiori entrate derivanti dall'abrogazione delle franchigie doganali, all'attuazione dell'**articolo 6** la RT non ascrive prudenzialmente effetti finanziari.

L'**articolo 7** non determina altresì effetti sul gettito, in quanto contiene disposizioni di natura organizzativa che, come stabilito dall'articolo 9, comma 2, saranno attuate con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

I rimanenti articoli non determinano effetti finanziari, in quanto trattasi di norme di coordinamento necessarie per garantire

	l'armonizzazione della normativa nazionale alle nuove disposizioni previste dalle Direttive europee.
<p><b>Articolo 9:</b> reca disposizioni finanziarie prevedendo un incremento del Fondo per interventi strutturali di politica economica (FISPE) pari a 55,14 milioni per il 2021 e a 110,28 milioni annui dal 2022, mediante utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'articolo 1, comma 1, lettere <i>a</i>) e <i>b</i>) (comma 1). Inoltre stabilisce che dall'attuazione del provvedimento in esame, fatta eccezione per quanto indicato nel comma 1, non devono derivare nuovi o ulteriori oneri per la finanza pubblica (comma 2).</p>	La <b>relazione tecnica</b> ribadisce il contenuto della norma.

**In merito ai profili di quantificazione**, si evidenzia, in via prioritaria, che il provvedimento in esame reca la disciplina del regime IVA applicabile alle vendite a distanza, incluse quelle effettuate tramite l'ausilio di piattaforme elettroniche.

La relazione tecnica ascrive alle disposizioni di cui all'art. 1, co. 1, lett. a) e b), effetti positivi di gettito in virtù dell'emersione di base imponibile determinata, in via prevalente, dall'introdotta coinvolgimento dei soggetti che facilitano le vendite tramite interfaccia elettronica.

In proposito, si rileva che le maggiori entrate stimate sono riferite a un'attività di contrasto all'evasione fiscale e presentano, pertanto, necessariamente un margine di aleatorietà. Inoltre, come evidenziato anche nella relazione tecnica, tali entrate si aggiungono a quelle già scontate in precedenti provvedimenti che sono intervenuti sulla materia (i quali già prevedono degli adempimenti a carico dei soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza mediante l'uso di interfaccia elettronica). Tanto premesso, andrebbero acquisiti ulteriori elementi a sostegno della prudenzialità della stima indicata dalla relazione tecnica tenuto conto che le predette entrate (che, come detto, presentano margini di aleatorietà) sono destinate dall'articolo 9 a maggiore spesa, attraverso l'incremento della dotazione del FISPE.

Per quanto concerne le ulteriori disposizioni del provvedimento, la relazione tecnica afferma che le stesse determinano effetti finanziari di segno opposto e, pertanto, attribuisce alle disposizioni medesime una complessiva neutralità sul piano finanziario.

In proposito, si evidenzia che il provvedimento, da un lato, pone una regola generale in base alla quale le vendite a distanza si considerano effettuate nel Paese del cessionario (quindi tutti gli acquisti effettuati in Italia, sono imponibili in Italia), dall'altro, introduce numerose deroghe all'applicazione della stessa regola.

Si segnala, a titolo esemplificativo, che:

- la regola generale non si applica nel caso in cui il fornitore effettui vendite a distanza in Italia non superiori a 10.000 euro annui;
- la presunzione giuridica che riguarda il soggetto che facilita le vendite a distanza mediante l'uso di interfaccia elettronica non si applica per i beni importati di valore fino a 150 euro;
- il fornitore che effettua vendite a distanza in più Stati membri dell'UE, può optare per il regime speciale IVA (OSS o IOSS). Tale regime consente, tra l'altro, consente di scegliere un solo Stato membro di riferimento in cui identificarsi ai fini dell'imposta. Gli adempimenti e i versamenti sono pertanto effettuati in tale Stato membro, salvo poi applicare le norme di ripartizione dell'imposta riscossa tra gli Stati aventi diritto.

Pertanto, alla luce di quanto evidenziato e tenendo conto della tendenza dei contribuenti ad adottare scelte volte, ove consentito dalle norme, al risparmio tributario, andrebbero acquisiti ulteriori elementi di valutazione a conferma della prudenzialità delle stime indicate nella relazione tecnica, in base alle quali, complessivamente, gli effetti finanziari di segno opposto determinano una neutralità finanziaria.

**In merito ai profili di copertura finanziaria**, si evidenzia che l'articolo 9, comma 1, integra di 55,14 milioni di euro per il 2021 e di 110,28 milioni di euro annui a decorrere dal 2022 il Fondo per interventi strutturali di politica economica, di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge n. 282 del 2004, provvedendo ai relativi oneri mediante corrispondente utilizzo delle maggiori entrate derivanti dalle

lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 1 del presente schema di decreto legislativo volte assicurare l'effettiva ed efficace riscossione dell'IVA sul commercio elettronico tramite il coinvolgimento dei soggetti che facilitano le vendite mediante piattaforme informatiche<sup>[1]</sup>.

In proposito, nel rammentare che la relazione tecnica stima prudenzialmente che dalle citate disposizioni deriva un recupero di gettito IVA pari a 55,14 milioni di euro nel 2021 e a 110,28 milioni di euro annui a decorrere dal 2022, si rinvia a quanto già osservato in merito ai profili di quantificazione.

Il comma 2 dell'articolo 9 reca una clausola di invarianza finanziaria, che stabilisce che dall'attuazione dello schema di decreto legislativo in esame, ad eccezione del comma 1 del medesimo articolo 9, di cui si è detto in precedenza, non derivano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica e che le amministrazioni interessate provvedono all'attuazione del provvedimento con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente. In proposito, si segnala l'opportunità di riformulare più puntualmente la citata clausola di invarianza finanziaria, sostituendo le parole: "non derivano" con le seguenti: "non devono derivare".

<sup>[1]</sup> Le lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 1 recano novelle al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 che incidono sulla disciplina delle cessioni di beni facilitate da interfacce elettroniche.