

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio del 4 dicembre 2018 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri

La legge 22 aprile 2021, n. 53 (Legge di delegazione europea 2019-2020), articolo 1, comma 1, e allegato A, n. 4, ha conferito delega al Governo per il recepimento della direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri.

Le presenti disposizioni di attuazione della direttiva (UE) 2018/1910 sono volte, inoltre, a superare i rilievi della procedura di infrazione 2020/0070, allo stadio di messa in mora ex articolo 258 TFUE.

L'attuale sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, fondato sul principio di tassazione nello Stato membro di destinazione, nato come transitorio, era funzionale a garantire, mediante l'avvicinamento delle legislazioni interne (specie delle aliquote IVA), l'applicazione, nel futuro, dell'imposta nello Stato membro di origine senza turbare la concorrenza e, più in generale, la libera circolazione delle merci. Tale progetto non è stato ancora attuato e, negli anni, il regime transitorio si è rivelato particolarmente vulnerabile, al punto da generare frodi fiscali all'interno dell'UE, con irrimediabili conseguenze sul gettito fiscale della UE e dei Paesi membri e sulla concorrenza all'interno dell'Unione.

Data l'esigenza, quindi, di introdurre alcuni miglioramenti alle norme dell'Unione in materia di IVA con riguardo agli scambi transfrontalieri, è stato adottato il cosiddetto "Pacchetto *quick fixes*" che comprende:

- il regolamento di esecuzione (UE) n. 2018/1912 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che, modificando il regolamento (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, definisce criteri comuni per la prova documentale del trasporto necessaria per la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie e individua i dati che il cedente e il cessionario dei beni in regime di *call-off stock* devono annotare nell'apposito registro;
- il regolamento (UE) n. 2018/1909 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica il regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, per quanto concerne lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di *call-off stock*;



- la direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE (di seguito direttiva IVA), armonizzando e semplificando determinate norme IVA relative a operazioni transfrontaliere mediante l'introduzione dei nuovi articoli 17-*bis* e 36-*bis* e la modifica degli articoli 138, 243 e 262.

La direttiva (UE) 2018/1910, in particolare, contiene disposizioni riguardanti:

- la semplificazione e il trattamento uniforme del *call-off stock* negli scambi transfrontalieri;
- l'armonizzazione del trattamento IVA delle cessioni a catena (comprese le operazioni triangolari), anche ai fini di una maggiore certezza del diritto;
- la qualificazione del numero di identificazione IVA del cessionario come requisito sostanziale delle cessioni intracomunitarie.

L'articolo 2 della direttiva (UE) 2018/1910 prevede che gli Stati membri adottino e pubblichino, entro il 31 dicembre 2019, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla direttiva stessa.

Con il presente decreto legislativo si provvede, quindi, al recepimento della citata direttiva (UE) 2018/1910, mediante modifiche al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, recante: "Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie", convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. In particolare, al capo II del titolo II, rubricato "Disciplina temporanea delle operazioni intracomunitarie e dell'imposta sul valore aggiunto", sono introdotti i nuovi articoli 38-*ter*, 41-*bis* e 41-*ter* e sono apportate modificazioni agli articoli 41 e 50.

A partire dal 1° gennaio 2020 hanno efficacia anche i regolamenti sopra citati, che sono obbligatori in tutti i loro elementi e direttamente applicabili negli Stati membri (articolo 288, paragrafo 2, TFUE).

Analisi dell'articolato

Il decreto legislativo di recepimento è composto da 3 articoli:

1) articolo 1 (Modificazioni al decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427):

2) articolo 2 (Disposizioni finanziarie):



3) articolo 3 (Entrata in vigore).

I nuovi articoli 38-ter e 41-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, introdotti dall'articolo 1, comma 1, lettere a) e c), del decreto legislativo, disciplinano, rispettivamente, gli acquisti e le cessioni di beni effettuate nel territorio dello Stato, secondo il regime semplificato e armonizzato del cosiddetto *call-off stock*, previsto dall'articolo 17-bis della direttiva IVA.

Il *call-off stock* è l'operazione mediante la quale un soggetto passivo trasferisce beni della sua impresa da uno Stato membro in un altro Stato membro per venderli dopo l'arrivo in tale Stato a un acquirente già noto.

Le operazioni in regime di *call-off stock*, nel rispetto di determinate condizioni, danno luogo ad una cessione intracomunitaria nello Stato membro di partenza da parte del cedente e a un corrispondente acquisto intracomunitario nello Stato membro di arrivo da parte dell'acquirente nel momento in cui si realizza la cessione dei beni. Si tratta di una semplificazione tesa ad evitare che il cedente effettui:

- una cessione presunta nello Stato di partenza (ovvero un trasferimento di beni nell'altro Stato membro per esigenze della sua impresa);
- un conseguente acquisto presunto nello Stato di arrivo (ovvero un acquisto a seguito della introduzione nello Stato di beni provenienti dalla sua impresa), con obbligo di identificazione ai fini Iva nello Stato membro di arrivo dei beni;
- una successiva cessione "interna".

Tale semplificazione trova già attuazione in Italia, in via di prassi, con riferimento al cosiddetto *consignment stock*, che presuppone un sistema di consegna dei beni analogo a quello del *call-off stock* delineato dalla direttiva. Il recepimento della direttiva (UE) 2018/1910 consente di disciplinare in via normativa l'istituto e di introdurre nell'ordinamento anche le più dettagliate e articolate disposizioni unionali.

Gli articoli 38-ter e 41-bis, inseriti nel predetto decreto-legge n. 331 del 1993, disciplinano, rispettivamente, gli acquisti e le cessioni in regime di cosiddetto *call-off stock* effettuati nel territorio dello Stato.

L'articolo 38-ter, comma 1, stabilisce, in deroga all'articolo 38, comma 3, lettera b), che il soggetto passivo che trasferisce beni della sua impresa da un altro Stato membro al territorio dello Stato non effettua un acquisto intracomunitario se:

- a) direttamente o tramite un terzo, trasporta, in un magazzino situato nello Stato, beni che un soggetto passivo, già individuato dal contratto, avrà il diritto di acquistare;
- b) non ha nello Stato la sede della propria attività economica o una stabile organizzazione;



c) conosce, già al momento di inizio del trasporto, il numero identificativo IVA del soggetto passivo destinatario dei beni.

Se sono soddisfatte tali condizioni, il successivo comma 2 prevede che l'acquisto intracomunitario si considera effettuato dal soggetto passivo destinatario dei beni, o dal soggetto che lo ha sostituito ai sensi del comma 5, purché questi, entro dodici mesi dall'arrivo dei beni nello Stato, ne acquisti la proprietà, circostanza che si realizza, in linea di massima, con il prelievo dei beni dal magazzino.

Il comma 3 individua le circostanze che, verificandosi entro il periodo di dodici mesi, dall'arrivo dei beni in Italia, impediscono il realizzarsi della semplificazione del *call-off stock* e comportano, di conseguenza, l'effettuazione di un acquisto intracomunitario presunto in Italia da parte del cedente. Si tratta, in particolare, della mancata cessione dei beni, del venir meno di una delle condizioni indicate dal comma 1, della cessione dei beni ad un soggetto diverso da quello designato o da quello che lo ha sostituito, del trasporto dei beni in un altro Stato, della distruzione, furto o perdita dei beni. Con riferimento ad ognuna di tali ipotesi la norma individua il momento in cui si considera effettuato l'acquisto intracomunitario presunto.

Per il calcolo del periodo di dodici mesi si applica il regolamento (CEE, Euratom) n. 1182/71 del Consiglio, del 3 giugno 1971, che stabilisce le norme applicabili ai periodi di tempo, alle date e ai termini. In particolare, poiché il termine decorre dall'arrivo dei beni nello Stato membro in cui avverrà la cessione, occorrerà considerare i giorni festivi previsti in tale Stato.

Il comma 4 prevede che non si realizza alcun acquisto intracomunitario (né da parte del fornitore né da parte dell'acquirente) in relazione ai beni che, entro dodici mesi dall'arrivo nello Stato, non sono stati ceduti e sono rispediti nello Stato membro di partenza, purché siano effettuate le prescritte registrazioni.

Il successivo comma 5 consente la sostituzione dell'acquirente designato nel contratto di *call-off stock* con un altro soggetto passivo il quale subentra all'acquirente originario, permanendo così il regime semplificato di *call-off stock*, purché sussistano tutte le altre condizioni richieste per tale regime, e siano effettuate le prescritte annotazioni.

La modifica all'articolo 41 del decreto legge n. 331 del 1993, mediante l'inserimento del nuovo comma 2-ter da parte dell'articolo 1, comma 1, lett. b), del decreto legislativo, è finalizzata a recepire il principio contenuto nei nuovi commi 1 e 1-bis dell'articolo 138 della direttiva IVA, secondo cui requisito sostanziale della cessione intracomunitaria non imponibile è la comunicazione al cedente, da parte del cessionario, del numero di identificazione IVA assegnatogli da un altro Stato Membro e la compilazione, da parte del cedente, dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 50, comma 6.



Il nuovo articolo 41-*bis*, con formulazione simmetrica rispetto al nuovo articolo 38-*ter*, disciplina le condizioni in base alle quali il cedente che trasferisce i beni della sua impresa dallo Stato ad un altro Stato membro per venderli in tale Stato, successivamente al loro arrivo, ad un soggetto passivo già individuato nel contratto, effettua una cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a).

Analogamente all'articolo 38-*ter*, i commi 3, 4, e 5 dell'articolo 41-*bis* individuano, rispettivamente, i casi in cui il cedente effettua una cessione ai sensi dell'articolo 41, comma 2, lettera c), l'ipotesi in cui non si verifica alcuna cessione in quanto i beni sono rispediti nello Stato e l'ipotesi di sostituzione dell'originario cessionario senza che venga meno il regime semplificato di *call-off stock*.

Il nuovo articolo 41-*ter*, rubricato "Cessioni a catena", inserito dall'articolo 1, comma 1, lett. c), recepisce l'articolo 36-*bis* della direttiva Iva. Tale disposizione, volta a evitare che l'applicazione di criteri diversi tra gli Stati membri possa determinare una doppia imposizione o la non imposizione delle operazioni, individua quale cessione, tra quelle della "catena", deve considerarsi come cessione intracomunitaria non imponibile, offrendo così certezza agli operatori.

Le cessioni a catena, secondo l'articolo 36-*bis* della direttiva IVA, consistono in forniture successive (due o più) degli stessi beni, oggetto di un singolo trasporto comunitario tra due Stati membri.

La norma unionale recepisce il principio affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia secondo cui solo la cessione della catena alla quale è imputato il trasporto intracomunitario si configura come cessione intracomunitaria non imponibile e stabilisce, al contempo, i criteri oggettivi di imputazione del trasporto. Se, infatti, in base alla giurisprudenza comunitaria (cfr., *inter alia*, Corte di giustizia UE, causa C-430/09), l'imputazione del trasporto ad una delle cessioni della catena deve avvenire alla luce di una valutazione globale di tutte le circostanze del caso concreto, l'articolo 36-*bis* della direttiva IVA prevede che la spedizione o il trasporto siano imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio. Tuttavia, se quest'ultimo comunica al proprio cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati, la spedizione o il trasporto sono, invece, imputati alla cessione effettuata dall'operatore intermedio.

Ai fini della disciplina delle cessioni a catena, la direttiva stabilisce che si considera "operatore intermedio" l'operatore della catena, diverso dal primo cedente, che spedisce o trasporta i beni direttamente o tramite un terzo che agisce per suo conto. Secondo tale definizione, non può assumere la qualifica di operatore intermedio, oltre che il primo cedente della catena, anche l'ultimo acquirente.



In base alla definizione di "cessioni a catena" contenuta nell'articolo 36-*bis*, comma 1, quindi, la relativa disciplina non si applica alle cessioni in cui il trasporto è effettuato dal primo cedente o dall'acquirente finale della catena né alle cessioni a catena che comprendono importazioni ed esportazioni né a quelle effettuate esclusivamente all'interno di uno Stato Membro.

Le nuove regole per le cessioni a catena non fanno venir meno le semplificazioni previste per gli acquisti intracomunitari dagli articoli 38, comma 7, e 40, comma 2, secondo periodo, del decreto legge n. 331 del 1993.

Il nuovo articolo 41-*ter* del decreto legge n. 331 del 1993, riproduce, al comma 1, rispettivamente alle lettere a) e b), la nozione di cessioni a catena e di operatore intermedio. Le cessioni a catena sono definite come cessioni successive di stessi beni, oggetto di un unico trasporto intracomunitario dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena; l'operatore intermedio è definito come il cedente, diverso dal primo, che trasporta o spedisce i beni anche tramite un terzo che agisce per suo conto.

Il comma 2 disciplina, in particolare, l'ipotesi in cui il trasporto dei beni oggetto delle cessioni a catena ha inizio in Italia. Secondo la regola generale, il trasporto è attribuito unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio; di conseguenza, nell'ipotesi in cui operatore intermedio sia il secondo cedente della catena, solo la prima cessione è una cessione intracomunitaria, non imponibile in Italia. Tuttavia, se l'operatore intermedio comunica al proprio cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dall'Italia, sarà la cessione effettuata dall'operatore intermedio ad essere qualificata intracomunitaria.

Le cessioni precedenti a quella intracomunitaria si configurano come cessioni interne effettuate in Italia, Stato di partenza dei beni, mentre non si considerano effettuate in Italia le cessioni successive a quella che costituisce cessione intracomunitaria, le quali saranno territorialmente rilevanti nello Stato di arrivo dei beni.

Il comma 3 prevede la diversa ipotesi di cessioni a catena in cui l'Italia è lo Stato di arrivo dei beni e il trasporto è effettuato da un operatore intermedio. In tal caso si considera acquisto intracomunitario effettuato in Italia, ai sensi dell'articolo 38, solo l'acquisto effettuato dall'operatore intermedio. Tuttavia, se l'operatore intermedio comunica al proprio cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato in cui ha avuto inizio il trasporto o la spedizione dei beni, si considera acquisto intracomunitario quello effettuato dall'acquirente dell'operatore intermedio. Conseguentemente sono territorialmente rilevanti in Italia la cessione posta in essere dal soggetto che effettua l'acquisto intracomunitario e le cessioni successive.

Il comma 4, infine, esclude dall'ambito di applicazione dell'articolo 41-*ter* le vendite a distanza effettuate tramite le interfacce elettroniche che assumono la veste di rivenditori dei beni



stessi secondo l'articolo 14-*bis* della direttiva IVA, che gli Stati devono applicare a partire dal 1° luglio 2021.

L'articolo 1, comma 1, lett. d), del presente decreto legislativo apporta modifiche all'articolo 50 del suddetto decreto legge n. 331 del 1993 che disciplina gli obblighi connessi agli scambi intracomunitari.

In particolare, è soppresso il comma 1, il cui contenuto è stato trasfuso nell'articolo 41, comma 2-*ter*, in quanto, come sopra evidenziato, la comunicazione da parte del cessionario del numero identificativo IVA attribuitogli da un altro Stato Membro e la compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie da parte del cedente sono requisiti sostanziali e non formali della cessione intracomunitaria non imponibile. Il successivo comma 2 è modificato ai fini di coordinamento.

Con l'inserimento del nuovo comma 5-*bis* è recepito l'articolo 243, comma 3, della direttiva IVA, che, per l'annotazione dei trasferimenti dei beni in regime di *call-off stock*, istituisce un apposito registro, il quale dovrà riportare le informazioni indicate dall'articolo 54-*bis* del regolamento (UE) di esecuzione n.282/2011, inserito dal regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912, che dà attuazione al citato articolo 243 della direttiva IVA. È, inoltre, integrato il comma 6 dell'articolo 50, al fine di prevedere l'obbligo di inserire nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie anche il numero di identificazione IVA dell'acquirente dei beni in regime di *call-off stock*, nonché le eventuali modifiche del contratto.



TABELLA DI CONCORDANZA

Decreto legislativo per l'attuazione della direttiva (UE) del Consiglio 2018/1910, del 4 dicembre 2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018	Decreto legislativo di recepimento	Modificazioni al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427	Eventuali annotazioni
Articolo 17-bis (<i>call-off stock</i>)	Articolo 1, comma 1, lett. a) e c)	Articolo 38-ter e articolo 41-bis	Articoli inseriti nel D.L. n. 331/1993. Tengono conto del considerando 5 della direttiva in recepimento
Articolo 36-bis (<i>cessioni a catena</i>)	Articolo 1, comma 1, lett. c)	Articolo 41-ter	Articolo inserito nel D.L. n. 331/1993. Tiene conto del considerando 6 della direttiva in recepimento
Articolo 138, paragrafi 1 e 1-bis (<i>identificativo IVA e elenco riepilogativo - condizione sostanziale per l'esenzione</i>)	Articolo 1, comma 1, lett. b) e d), n.1) e n. 2)	Articolo 41, comma 2-ter Suppressione dell'articolo 50, comma 1 Modifica all'art. 50, comma 2	Comma inserito nell'articolo 41 del D.L. n. 331/1993. Tiene conto del considerando 7 della direttiva in recepimento.
Articolo 243, paragrafo 3 (<i>registro di call-off stock</i>)	Articolo 1, comma 1, lett. d), n. 3)	Articolo 50, comma 5-bis	Comma inserito nell'articolo 50 del D.L. n. 331/1993.
Articolo 262 (<i>modifica elenco riepilogativo</i>)	Articolo 1, comma 1, lett. d), n. 4)	Articolo 50, comma 6	Comma modificato nell'articolo 50 del D.L. n. 331/1993.

NOTE:



RELAZIONE TECNICA

Il decreto legislativo in esame contiene le disposizioni di attuazione della direttiva (UE) 2018/1910 che modifica la direttiva 2006/112/CE "Per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati Membri".

In particolare, con l'articolo 1, si introducono, nel decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, gli articoli 38-ter e 41-bis che intervengono in materia di operazioni in regime di *call-off-stock*, previsto dall'art. 17-bis della direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla direttiva (UE) 2018/1910, prevedendo criteri di semplificazioni che trovano già attuazione in Italia, in via di prassi, con riferimento al cosiddetto *consignment stock*.

Con il medesimo articolo, si introduce, altresì, il successivo articolo 41-ter che individua, nell'ambito delle cessioni a catena, i criteri di individuazione della cessione intracomunitaria non imponibile, stabilendo a quale cessione imputare il trasporto. In particolare, si prevede che, nel caso di due o più cessioni successive a titolo oneroso dello stesso bene, oggetto di un unico trasporto intracomunitario, direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della "catena", il trasporto è attribuito unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio. Si prevede, inoltre, che, se l'operatore intermedio comunica al proprio cedente il numero di identificazione IVA dello Stato Membro di partenza dei beni, il trasporto è imputato soltanto alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio.

Le disposizioni in esame apportano, altresì, modifiche all'art. 50 del decreto legge n. 331 del 1993, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, che disciplina gli obblighi connessi agli scambi intracomunitari, prevedendo che il numero di identificazione IVA del soggetto passivo che acquista i beni, assegnato da uno Stato Membro diverso da quello in cui ha inizio il loro trasporto, costituisce un requisito sostanziale (anziché formale) per configurare una cessione intracomunitaria non imponibile.

L'articolo 2 contiene disposizioni finanziarie, prevedendo che dall'attuazione del decreto di cui trattasi non debbano derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica e che le amministrazioni interessate provvedano all'attuazione dello stesso con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

L'articolo 3 prevede che il decreto entri in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.



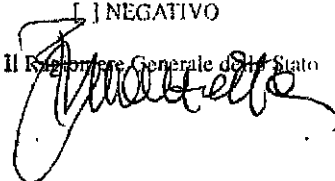
Sotto il profilo strettamente finanziario, si rappresenta che le suesposte disposizioni non determinano effetti finanziari, poiché sono volte al miglioramento del funzionamento del regime dell'iva nel contesto degli scambi transfrontalieri tra imprese (B2B) anche mediante l'introduzione di criteri di semplificazione, tra l'altro, già in parte attuati in via di prassi.

La verifica della presente relazione tecnica, effettuata ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 193 ha avuto esito

em POSITIVO

NEGATIVO
Il Responsabile Generale dello Stato

3 AGO. 2021



ANALISI TECNICO-NORMATIVA (A.T.N.)

Amministrazione proponente: Ministero dell'economia e delle finanze

Provvedimento: decreto legislativo recante l'attuazione della Direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri

Amministrazione competente: Ministero dell'economia e delle finanze (MEF)

Referente dell'Amministrazione competente: Dipartimento delle finanze – DLTF

PARTE I ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO

1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di Governo.

L'intervento nasce dall'esigenza di recepire la direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che ha modificato la direttiva 2006/112/CE (cosiddetta direttiva IVA) introducendo i nuovi articoli 17-bis e 36-bis e modificando gli articoli 138, 243 e 262 per armonizzare e semplificare alcune norme IVA relative alle operazioni transfrontaliere.

L'attuale sistema, infatti, fondato sulla tassazione nello Stato membro di destinazione ("Destination Principle"), era nato come transitorio e finalizzato a consentire, in un ragionevole lasso di tempo, l'avvicinamento delle legislazioni interne – e in particolare delle aliquote IVA – in modo da garantire l'applicazione dell'imposta nello Stato membro di origine ("Origin Principle"), senza che questo potesse turbare la concorrenza e più in generale la libera circolazione delle merci.

Negli anni, tale progetto è risultato, di fatto, inattuabile e, nel frattempo, il regime transitorio si è rivelato particolarmente vulnerabile, al punto da generare frodi fiscali all'interno dell'Ue, con irrimediabili conseguenze sul gettito fiscale della Ue e dei Paesi aderenti e sulla tutela della concorrenza all'interno dell'Unione, con perdita della competitività.

In questo quadro si inseriscono le norme "quick fixes" (soluzioni rapide), in attesa che gli organi preposti possano completare gli studi e la formalizzazione del nuovo sistema che regoli gli scambi tra gli Stati membri.

I principi ivi contenuti trovano il proprio fondamento nelle interpretazioni che la Corte di Giustizia Ue ha fornito negli ultimi anni in merito alle fattispecie interessate dalle modifiche normative in questione.

Con le opportune cautele, dunque, tali principi sono già, in parte, applicabili negli Stati membri (anche in Italia).

Le norme da recepire della direttiva riguardano:

- il regime di call-off stock;
- il ruolo del numero di identificazione IVA nell'ambito dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie;
- le operazioni a catena.

La soluzione proposta dalla direttiva (UE) n. 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, in recepimento, per il regime di call-off stock (ossia della fattispecie in cui un venditore spedisce uno stock di beni in un magazzino situato in un altro Stato membro a favore di un determinato acquirente che ne diventa proprietario al momento del loro prelievo), consiste nel considerare che tale regime dia luogo a un'unica cessione nello Stato membro di partenza e a un acquisto intracomunitario nello Stato membro in cui è situato lo stock, a determinate condizioni. Ciò eviterà al fornitore di doversi identificare nello Stato membro in cui ha collocato beni in regime di call-off stock. Tuttavia, al fine di garantire un follow-up adeguato dei beni da parte delle Amministrazioni fiscali, il fornitore, come anche l'acquirente, avrà l'obbligo di tenere un registro dei beni in call-off stock.

La direttiva intende affrontare la questione dell'esenzione IVA per le cessioni intracomunitarie di beni che è al centro dell'attuale regime transitorio ma è anche all'origine delle cosiddette frodi carosello.

La modifica apportata dalla direttiva intende affrontare tale problema, prevedendo, nelle more dell'applicazione del regime definitivo, l'obbligo per l'acquirente di disporre di un numero di identificazione IVA valido in uno Stato membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto dei beni, il quale costituisce, pertanto, una "condizione sostanziale aggiuntiva per applicare l'esenzione a una cessione di beni intracomunitaria".

Con riferimento alle cessioni a catena, che si configurano nei casi in cui vi siano più cedenti e il bene è trasferito da uno Stato membro all'altro con un unico trasporto intracomunitario direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena, la direttiva indica il criterio per stabilire quale cessione deve essere considerata non imponibile, in quanto cessione intra-UE.

Nonostante i punti di contatto tra le regole già applicabili nel nostro ordinamento in via di prassi e le regole della direttiva, è stato valutato necessario l'intervento normativo ai fini della certezza del

diritto. L'intervento normativo risulta pienamente in linea con gli obiettivi dell'azione di Governo volti alla riduzione del tax gap dell'IVA.

2) Analisi del quadro normativo nazionale

Il presente schema di decreto legislativo, per recepire le norme della direttiva (UE) 2018/1910, modifica e integra il decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ed è composto da 3 articoli:

- 1) articolo 1 (Modificazioni al decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427);
- 2) articolo 2 (Disposizioni finanziarie);
- 3) articolo 3 (Entrata in vigore).

In particolare, l'articolo 1 apporta le seguenti modificazioni al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427:

- inserisce il nuovo articolo 38-ter concernente gli acquisti intracomunitari in regime di "call-off stock";
- inserisce i nuovi articoli 41-bis e 41-ter, concernenti, rispettivamente, le cessioni intracomunitarie in regime di "call-off stock" e le cessioni a catena ;
- modifica l'articolo 50 del decreto legge n. 331 del 1993, che disciplina gli obblighi connessi agli scambi intracomunitari, per istituire i registri in cui devono essere annotate le cessioni in regime di "call-off stock" e per stabilire che la comunicazione da parte del cessionario del numero identificativo IVA, attribuitogli da uno Stato membro diverso da quello del cedente, nonché la compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie sono requisiti sostanziali e non formali della cessione intracomunitaria non imponibile.

3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi e i regolamenti vigenti.

Il recepimento della disciplina del call-off stock si è posto in continuità con l'istituto del consignment stock già disciplinato nell'ordinamento in via di prassi (risoluzione del 18 ottobre 1996, n. 235, risoluzione del 10 aprile 2000, n. 44/E).

Per quanto riguarda le cessioni a catena, le nuove regole della direttiva devono essere applicate in coordinamento con la disciplina vigente, in particolare, con le disposizioni di cui agli articoli 38, comma 7, e 40, comma 2, del decreto legge n. 331 del 1993, riguardanti semplificazioni per il regime degli acquisti intra-UE nell'ambito di tali operazioni. Attraverso il recepimento della

direttiva, l'ordinamento è stato integrato disciplinando anche le cessioni che intervengono nell'ambito delle operazioni a catena, che attualmente sono trattate sulla base dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia, secondo cui deve essere attribuita rilevanza al trasporto dei beni per l'individuazione dell'operazione intra- UE non imponibile ai fini IVA (cfr., inter alia causa C-628/16 del 21 febbraio 2018).

Per quanto riguarda la rilevanza sostanziale da attribuire al numero identificativo IVA, ai fini della non imponibilità della cessione intra-UE, occorre evidenziare che la normativa vigente già prevede che il cedente verifichi la qualità di soggetto passivo IVA del cessionario attraverso il sistema VIES. Il recepimento della direttiva rende esplicite le conseguenze collegate all'assenza di tale identificativo, in termini di non applicazione del regime di non imponibilità della cessione.

4) Analisi della compatibilità dell'intervento con i principi costituzionali.

Le norme indicate non risultano essere in contrasto con i principi costituzionali e non incidono sui principi di capacità contributiva e di non discriminazione.

5) Analisi delle compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle Regioni ordinarie e a Statuto speciale nonché degli enti locali.

Non emergono profili di impatto normativo sull'assetto delle autonomie territoriali e sulle relative competenze. L'intervento normativo è, infatti, pienamente compatibile con le regole di riparto di competenze tra Stato, Regioni ed Enti locali, ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione.

6) Verifica della compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.

Il decreto non incide sull'attività delle autonomie territoriali e, pertanto, non risultano direttamente coinvolti i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza in materia di ripartizione delle funzioni amministrative.

7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione delle possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.

Il decreto non comporta effetti di rilegificazione e non vi è la possibilità di delegificare la materia. La disciplina si inserisce in modo coerente e sistematico nel quadro giuridico vigente.

8) Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.

Non risultano progetti di legge in analoga materia in esame in Parlamento.

9) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.

Non risultano pendenti questioni di Costituzionalità in argomento.

PARTE II CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE

1) Analisi della compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario.

Lo schema di decreto legislativo non presenta profili di contrasto con la normativa europea e, anzi, interviene a recepire la direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio del 4 dicembre 2018. Nonostante alcune delle nuove regole presentino elementi di continuità con le regole vigenti, tuttavia, in ossequio al principio di certezza del diritto, è stato ritenuto necessario intervenire in via normativa per recepire l'intero articolato della direttiva.

2) Verifica dell'esistenza di procedure d'infrazione da parte della Commissione Europea sul medesimo o analogo oggetto.

Per il mancato recepimento della direttiva entro il termine ultimo del 31 dicembre 2019, la Commissione europea ha avviato nei confronti dell'Italia la procedura di infrazione 2020/0070, attualmente nella fase di messa in mora ai sensi dell'articolo 258 TFUE.

3) Analisi della compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali.

Il decreto è pienamente compatibile con gli obblighi internazionali.

4) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.

Non risultano pendenti giudizi su analogo oggetto innanzi alla Corte di Giustizia.

5) Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto parte di altri Stati membri dell'Unione Europea.

Gli Stati membri devono adottare e pubblicare le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla citata direttiva. Per garantire un'applicazione uniforme, la Commissione ha pubblicato dettagliate Note esplicative nel dicembre 2019.

PARTE III ELEMENTI DI QUALITA' SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO

1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.

Mediante l'inserimento dei nuovi articoli 38-ter e 41-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, è delineato il regime cosiddetto di "call off stock"; il nuovo articolo 41-ter nel citato decreto legge ha chiarito il meccanismo delle cessioni a catena e individuato l'operatore "intermedio".

2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni e integrazioni subite dai medesimi.

È stata verificata la correttezza dei riferimenti normativi e non si evidenziano criticità.

3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni e integrazioni a disposizioni vigenti.

È stato fatto ricorso alla tecnica della novella legislativa per apportare modifiche a norme di rango primario.

4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.

Non si producono effetti abrogativi impliciti.

5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme in precedenza abrogate o d'interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.

Il decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. Restano salvi i comportamenti adottati sulla base di precedenti indicazioni di prassi, conformi alle disposizioni del presente decreto.

6) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo.

Con l'articolo 1, comma 1, e l'allegato A, n. 4), della legge 22 aprile 2021, n. 53 (Legge di delegazione europea 2019-2020), è stata conferita la delega per il recepimento. Non vi sono altre deleghe aperte sul medesimo oggetto del provvedimento.

7) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione.

Non sono previsti successivi atti attuativi.

8) Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento, ovvero indicazione della necessità di commissionare all'Istituto nazionale di statistica apposite elaborazioni statistiche con correlata indicazione nella relazione economico-finanziaria della sostenibilità dei relativi costi.

Non è stato necessario ricorrere a particolari banche dati o riferimenti statistici

Relazione AIR

Provvedimento: Schema di decreto legislativo recante "Attuazione della direttiva (UE) del Consiglio 2018/1910 del 4 dicembre 2018 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri".

Amministrazione competente: Ministero dell'economia e delle finanze (MEF)

Referente dell'Amministrazione competente: UFFICIO LEGISLATIVO - Dipartimento delle finanze – DLTFE

SINTESI DELL'AIR E PRINCIPALI CONCLUSIONI

Il presente schema di decreto legislativo, in attuazione alla delega conferita dalla legge 22 aprile 2012, n. 53, legge di delegazione europea 2019-2020, recepisce la direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, del 4 dicembre 2018, che, al fine di armonizzare e semplificare alcune norme IVA relative a determinate operazioni intra-UE, apporta modifiche alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (cosiddetta "direttiva IVA").

In particolare la direttiva (UE) 2018/1910 inserisce nella direttiva IVA i nuovi articoli 17-bis e 36-bis e modifica gli articoli 138, 243 e 262 della medesima direttiva, riguardanti il regime di call-off stock, le operazioni a catena e ulteriori requisiti sostanziali delle cessioni intracomunitari.

Lo schema di decreto legislativo, per dare attuazione alle norme comunitarie, modifica e integra il decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (articolo 1 e stabilisce l'invarianza finanziaria (articolo 2) e l'entrata in vigore (art. 3) delle relative disposizioni; In particolare, l'articolo 1 inserisce nel decreto legge n. 331 del 1993:

- il nuovo articolo 38-ter concernente gli acquisti intracomunitari in regime di "call-off stock";
- il nuovo articolo 41-bis, concernente le cessioni intracomunitarie in regime di "call-off stock";
- il nuovo articolo 41-ter, concernente le cessioni a catena;
- la modifica dell'articolo 50, che disciplina gli obblighi connessi agli scambi intracomunitari, per l'istituzione dei registri in cui devono essere annotate le cessioni in regime di "call-off stock" e per stabilire che la comunicazione da parte del cessionario del numero identificativo IVA attribuitogli da uno Stato membro diverso da quello di partenza dei beni, nonché la compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie, sono requisiti sostanziali e non formali della cessione intracomunitaria non imponibile.

1.CONTESTO E PROBLEMI DA AFFRONTARE

La direttiva (UE) 2018/1910 e lo schema di decreto legislativo di recepimento si collocano nel contesto IVA degli scambi intra-UE, fondato sul principio di tassazione nel Paese di destinazione, in base al quale l'imposta è applicata nel Paese di destinazione dei beni. L'applicazione di tale principio comporta che le cessioni di beni da uno Stato membro ad un altro sono considerate come due diverse operazioni:

- una cessione esente nello Stato membro di provenienza dei beni;
- un acquisto intracomunitario tassato nello Stato membro di destinazione.

Tale regime, nato come transitorio, è ancora in vigore. Per migliorare il funzionamento di tale sistema, la direttiva 2018/1910 ha adottato le cosiddette "quick fixes", ovvero quattro "soluzioni rapide" relative a questioni specifiche che davano luogo a comportamenti difformi nei vari Stati membri, con conseguenti effetti di doppia imposizione o di non imposizione e con conseguente aggravio di oneri amministrativi per i contribuenti e possibili effetti in materia di contrasto alle frodi. Le "soluzioni rapide" previste dalla direttiva in recepimento riguardano:

- il trattamento del cosiddetto "call-off stock", fattispecie in cui un venditore spedisce uno stock di beni in un magazzino situato in un altro Stato membro a favore di un acquirente già determinato, che diventa proprietario dei beni solo al momento del loro prelievo dal magazzino;
- il trattamento IVA delle cessioni a catena, fattispecie in cui si realizzano cessioni successive di beni oggetto di un unico trasporto da uno Stato membro ad un altro, direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente;
- il numero di identificazione IVA del cessionario e la compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie, qualificati come requisiti sostanziali per l'applicazione dell'esenzione alle cessioni intracomunitarie.

Il quadro è completato da una quarta "soluzione rapida", prevista dall'articolo 45-bis del regolamento di esecuzione 2018/1912, del 4 dicembre 2018, relativa all'individuazione dei mezzi di prova che consentono di attestare l'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato. L'applicazione di tale disposizione, direttamente vincolante in tutti i suoi elementi nell'ordinamento nazionale, è stata illustrata dall'Agenzia delle entrate in via di prassi (circolare n. 12/E dell'11 maggio 2020 e risposte n. 117 del 23 aprile 2020 e n. 305 del 3 settembre 2020).

Per quanto concerne il c.d. "call-off stock", le disposizioni introdotte dalla direttiva e recepite dal decreto legislativo prevedono una semplificazione degli adempimenti IVA, stabilendo che il cedente effettua una cessione intracomunitaria nei confronti del "designato acquirente" e che

questi effettua un acquisto intracomunitario al momento della estrazione dei beni dal magazzino. In assenza della misura introdotta, alcuni Stati ritenevano che il cedente di beni in regime di "call-off stock" realizzasse una cessione intracomunitaria presunta nello Stato membro di partenza dei beni e un acquisto intracomunitario presunto nello Stato di arrivo dei beni stessi, con conseguente obbligo di identificarsi ai fini IVA in tale Stato, e una successiva cessione interna nei confronti del "designato acquirente".

La misura di semplificazione era già stata consentita dall'ordinamento italiano in via di prassi (risoluzione del 18 ottobre 1996, n. 235, risoluzione del 10 aprile 2000, n. 44) in riferimento all'analogo schema contrattuale del "consignment stock", che prevede una cessione di beni spediti da uno Stato membro verso un magazzino situato in un altro Stato membro a favore di un acquirente già determinato che ne diventerà proprietario solo al momento del prelievo dei beni dal magazzino, secondo le proprie esigenze produttive.

Il presente decreto legislativo ha dato veste normativa alla disciplina IVA del "call-off stock" e ha disciplinato le condizioni e gli adempimenti richiesti agli operatori per poter beneficiare della semplificazione, in conformità a quanto previsto dalla direttiva 2018/1910.

Nel recepire la direttiva è stato necessario prevedere norme per le cessioni di beni spediti dall'Italia in regime di call-off stock e norme per gli acquisti in regime di call-off stock, nel caso di beni destinati ad un magazzino in territorio italiano.

Per quanto concerne le "cessioni a catena", espressione con la quale si designa la fattispecie in cui lo stesso bene forma oggetto di più cessioni fra soggetti di Stati membri diversi a fronte di un unico trasporto intracomunitario direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente della catena, la misura rapida consiste nel dettare criteri per stabilire quale delle successive cessioni della catena debba essere qualificata come cessione intracomunitaria. Come già chiarito dalla Corte di Giustizia, più volte intervenuta sulla questione (tra cui: cause C-245/04 EMAG Handler Eder; C-430/09 Euro Tyre Holding; C-386/16 Toridas UAB, C-628/16 Kreuzmayr GmbH; C-580/16 Firma Hans Buhler KG; C-414/17 AREX CZ), una sola delle cessioni della catena può essere considerata cessione intracomunitaria esente da IVA, mentre le altre cessioni costituiscono cessioni interne nello Stato membro di partenza o nello Stato membro di arrivo dei beni. Secondo la Corte di Giustizia, costituisce cessione intracomunitaria esente quella alla quale, sulla base di condizione da individuare di volta in volta tenendo conto di elementi di fatto, si ricollega il trasporto intracomunitario.

Le norme in esame, per eliminare (o fortemente ridurre) i margini di incertezza derivanti dalla adozione di criteri fattuali, stabiliscono in via legale quale cessione deve essere considerata

operazione intracomunitarie esente. È stabilito, in proposito, che nell'ambito della catena deve essere qualificata come cessione intracomunitaria esente quella effettuata nei confronti dell'operatore intermedio che effettua il trasporto; tuttavia, se tale operatore è identificato ai fini IVA nello Stato di partenza dei beni, la cessione intra-UE non imponibile è quella effettuata da tale operatore.

Per quanto concerne il valore attribuito all'identificativo IVA del destinatario della cessione intracomunitaria e alla compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie da parte del cedente, il decreto legislativo, in conformità alla direttiva in recepimento stabilisce che la comunicazione da parte del cessionario dell'identificativo IVA, attribuitogli da uno Stato Membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e la compilazione dei suddetti elenchi, costituiscono una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione alla cessione intracomunitaria.

La misura si inserisce in un quadro normativo che già impone al cedente di verificare la qualità di soggetto passivo IVA del proprio cessionario attraverso il sistema VIES e prevede (comma 15-bis dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633/1972) un presidio legato al controllo dei soggetti inclusi nel sistema VIES. L'Amministrazione finanziaria, infatti, all'esito di specifici controlli, può emanare un provvedimento di cessazione della partita Iva o di esclusione della stessa dalla banca dati VIES, entrambi finalizzati a rendere la partita IVA irregolare al controllo sul sistema VIES che effettua normalmente il cedente estero prima di emettere la fattura esente.

Prima della adozione della misura in esame, tuttavia, sulla base dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia (causa C-21/16 Euro Tyre BV), l'assenza dell'identificativo IVA del cessionario non precludeva l'applicazione dell'esenzione, sempreché non si ravvisassero indizi che facessero supporre l'esistenza di una frode e sempreché fossero soddisfatte le condizioni sostanziali della cessione intracomunitaria.

In base alla nuova disposizione, il possesso e la comunicazione da parte del cessionario dell'identificazione IVA costituisce, insieme al trasporto dei beni al di fuori dello Stato membro di cessione e alla compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie da parte del cedente, una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione alla cessione intracomunitaria anziché un requisito formale.

2. OBIETTIVI DELL'INTERVENTO E RELATIVI INDICATORI

2.1 Obiettivi generali e specifici

Obiettivo generale dell'intervento normativo di recepimento della direttiva (UE) 2018/1910 è il miglioramento del funzionamento dell'IVA negli scambi intracomunitari tra imprese (cessioni B2B) per una più efficace e semplice applicazione dell'imposta.

Il decreto legislativo in esame persegue i seguenti obiettivi specifici:

- nel disciplinare il trattamento IVA delle operazioni in regime di "call-off stock" negli scambi transfrontalieri tra due soggetti passivi IVA, intende semplificare gli adempimenti degli operatori e garantire, nel contempo, la corretta applicazione dell'imposta. L'obiettivo della semplificazione è conseguito prevedendo che, a determinate condizioni, le cessioni in regime di call-off stock diano luogo a una cessione intracomunitaria esente nello Stato membro di partenza e a un acquisto intracomunitario nello Stato membro di arrivo. La nuova disciplina evita, pertanto, che il cedente effettui una cessione intracomunitaria presunta nello Stato di partenza, un conseguente acquisto intracomunitario presunto nello Stato di arrivo e una successiva cessione "interna", con obbligo di identificazione ai fini IVA nello Stato Membro di arrivo dei beni;
- nel disciplinare in via normativa quale cessione, nell'ambito delle "cessioni a catena", configuri come cessione intracomunitaria esente, delinea, in conformità alla direttiva in recepimento, un quadro di maggior certezza giuridica che rende più semplice l'applicazione dell'imposta nell'ambito degli scambi intracomunitari, evitando, altresì, agli operatori di confrontarsi con approcci differenti tra gli Stati dai quali potrebbero scaturire casi di doppia imposizione o di non imposizione;
- nel prevedere, quali ulteriori requisiti sostanziale delle cessioni intracomunitarie, il possesso, da parte del soggetto passivo o dell'ente non soggetto passivo che acquista i beni, dell'identificativo IVA valido e assegnato da uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto dei beni, nonché la compilazione, da parte del cedente, degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie, rende esplicite, in conformità alla direttiva in recepimento, le conseguenze collegate al mancato inserimento del soggetto cessionario nel sistema VIES, in termini di mancato riconoscimento dell'esenzione alla cessione intracomunitaria.

2.2 Indicatori e valori di riferimento

Le "misure rapide", riguardanti il ruolo del numero di identificazione IVA nell'ambito dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie, il regime di call-off stock, le operazioni a catena, dovrebbero comportare, unitamente alle disposizioni del regolamento di esecuzione 2018/1912, del 4 dicembre

2018, che disciplinano la prova del trasporto ai fini dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie, il miglioramento del sistema di applicazione dell'imposta negli scambi intracomunitari, in termini di semplificazione e di certezza giuridica con conseguente di riduzione dei costi amministrativi e possibili impatti positivi sulle frodi IVA .

Può essere assunto quale generico indicatore numerico di riferimento il dato relativo alle cessioni intracomunitarie estrapolato dalle dichiarazioni IVA.

Dalle dichiarazioni IVA relative all'anno 2019 (VE30_03 Cessioni intracomunitarie) emergono i valori seguenti, che indicano il numero dei soggetti che effettuano cessioni intracomunitarie e il relativo ammontare

ANNO IMPOSTA 2019		
	Frequenza	Ammontare
OPERAZIONI NON IMPONIBILI - CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI	175.986	269.046.686.372
(*) Eventuali importi espressi in euro		

L'impatto delle misure in esame può, inoltre, essere valutato sulla base di indicatori qualitativi.

In particolare, l'introduzione di norme di semplificazione in materia di call-off stock dovrebbe comportare una riduzione dei costi amministrativi per gli operatori in quanto evita al cedente qualsiasi adempimento nello Stato di arrivo dei beni, e dovrebbe, quindi, agevolare gli scambi intracomunitari che fanno ricorso a tale schema contrattuale.

La introduzione di una presunzione giuridica, relativamente alle cessioni a catena, per individuare quale operazione costituisce una cessione intracomunitaria dovrebbe evitare, analogamente alla disciplina del call-off stock, dovrebbe semplificare l'applicazione dell'imposta in termini di maggior certezza giuridica con conseguente riduzione dei costi amministrativi. La semplificazione dovrebbe, inoltre, derivare anche dalla applicazione di criteri uniformi tra gli Stati.

La novità riguardanti il numero di identificazione IVA del cessionario attribuito da uno Stato diverso da quello di partenza dei beni e la compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie, che diventano condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione alle cessioni intracomunitarie, dovrebbe consentire una maggior certezza nell'applicazione dell'IVA e un migliore monitoraggio del flusso delle merci da parte degli Stati attraverso l'utilizzo di detti elenchi riepilogativi e del sistema VIES.

Anche se lo scopo dichiarato del legislatore comunitario è l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri, le novità recate dalla normativa in analisi in materia di cessioni intracomunitarie a catena, di prova della cessione intracomunitaria, di mancato riscontro della partita Iva del cessionario da parte del cedente appaiono suscettibili di produrre effetti positivi in ordine alla prevenzione e al contrasto delle frodi Iva intracomunitarie. Con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, per effetto del recepimento della direttiva, sono rese esplicite le conseguenze collegate all'assenza della partita Iva del soggetto cessionario nel sistema VIES, in termini di non applicazione del regime di non imponibilità della cessione intracomunitaria. Tenuto conto della funzione di missing trader (società cartiera di breve esistenza che adempie gli obblighi IVA senza versare l'imposta), per lo più svolta dalle società italiane nelle più rilevanti frodi Iva intercettate nell'Unione europea, per effetto delle modifiche introdotte, la mancata iscrizione nel sistema VIES del cessionario non residente permetterà di disconoscere il regime di non imponibilità della cessione intracomunitaria e di recuperare immediatamente l'Iva come cessione interna. Ne consegue che l'effetto positivo sarà indiretto e correlato al maggiore presidio sulla merce in uscita da altri Stati membri verso l'Italia.

3. Opzioni di intervento e valutazione preliminare

Le opzioni di intervento ipotizzate sono:

- opzione 0) (non intervento);
- opzione 1) (chiarimenti con documenti di prassi);
- opzione 2) (intervento normativo) **(opzione prescelta)**.

È stata valutata non percorribile l'opzione di non intervento, atteso l'obbligo per gli Stati membri di adottare e pubblicare le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla citata direttiva. Il non intervento, inoltre, non consentirebbe di superare i rilievi mossi all'Italia con la procedura di infrazione 2020/0070.

È stata ritenuta, inoltre, non percorribile l'opzione del recepimento della direttiva in via di prassi, attesa la necessità di introdurre modifiche e integrazioni rispetto al vigente quadro normativo, anche sotto il profilo degli adempimenti.

4. Comparazione delle opzioni e motivazione dell'opzione preferita

Opzione 0) (non intervento) - Tale opzione non avrebbe consentito di raggiungere l'obiettivo di migliorare il sistema di funzionamento del regime dell'IVA nel contesto degli scambi transfrontalieri tra imprese (B2B), attuato dalla direttiva (UE) 2018/1910 attraverso l'introduzione delle "quick fixes". L'opzione del non intervento, inoltre, avrebbe disatteso il disposto della direttiva che all'articolo 2 prevede che *"Gli Stati membri adottano e pubblicano, entro il 31 dicembre 2019, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva. Essi ne informano immediatamente la Commissione"*. Il mancato recepimento entro il termine previsto, infatti, ha comportato l'avvio della procedura di infrazione 2020/0070 nei confronti dell'Italia *"sul mancato recepimento della direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio, che modifica 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri"*.

Opzione 1) (chiarimenti con documenti di prassi) - È stata ritenuta non percorribile l'opzione del recepimento delle "quick fixes" in via di prassi, attesa la necessità di introdurre modifiche e integrazioni rispetto al vigente quadro normativo, per disciplinare, in particolare, le presunzioni giuridiche e gli specifici adempimenti richiesti per beneficiare delle semplificazioni introdotte dalla direttiva.

Anche rispetto a istituti già disciplinati mediante documenti di prassi, quali il "call-off stock", l'intervento normativo è stato valutato necessario per meglio definirne la disciplina, anche in relazione alle condizioni e agli adempimenti richiesti per beneficiare della semplificazione.

Opzione 2) (intervento normativo) (opzione prescelta) - L'opzione di intervento prescelta è stata il recepimento di tutte le "misure rapide" previste dalla direttiva (UE) 2018/1910 in via normativa, per ragioni di certezza giuridica. attraverso le modifiche al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, recante la disciplina delle operazioni intracomunitarie. In particolare, al capo II del titolo II, rubricato "Disciplina temporanea delle operazioni intracomunitarie e dell'imposta sul valore aggiunto", sono stati introdotti i nuovi articoli 38-ter, 41-bis e 41-ter e sono stati modificati gli articoli 41 e 50.

Il recepimento della direttiva (UE) 2018/1910 doveva essere attuato, ai sensi dell'articolo 2 della direttiva medesima, entro il 31 dicembre 2019; a seguito del mancato rispetto di tale termine, la Commissione europea ha avviato nei confronti dell'Italia la procedura di infrazione 2020/0070, attualmente nella fase di messa in mora ai sensi dell'articolo 258 TFUE. Ciò ha reso preferibile provvedere al recepimento della direttiva nei tempi più rapidi consentiti dalla attuazione della

delega conferita al Governo dalla legge di delegazione europea 2019-2020, con scadenza 8 agosto 2020, anziché in sede di approvazione del disegno di legge europea 2019-2020 (Atto Senato 2169) il cui articolo 18 prevede le "misure rapide" in esame.

4.1 Impatti economici, sociali ed ambientali per categoria di destinatari

Gli effetti del recepimento della direttiva (UE) 2018/1910 riguarderanno tutti i soggetti passivi IVA, sia italiani che comunitari, che effettuano cessioni intracomunitarie di beni, anche avvalendosi degli schemi contrattuali del "call-off stock" e delle "cessioni a catena".

La direttiva 2018/1910 non contiene norme dirette alle PMI, le quali usufruiranno delle specifiche misure di semplificazione previste dalla direttiva 2020/285/UE, applicabili a partire dal 2025.

La normativa in esame non ha un impatto significativo sulle entrate fiscali. Le misure di semplificazione introdotte dovrebbero contribuire a ridurre i costi di conformità al sistema dell'IVA per gli operatori economici e a migliorare la qualità delle informazioni scambiate tra gli Stati membri.

Le misure introdotte, volte al miglioramento del funzionamento del regime dell'IVA nel contesto degli scambi transfrontalieri tra imprese (B2B), non hanno particolari impatti ambientali o sociali.

4.2. Impatti specifici

Le "misure rapide" riguardano i soggetti che effettuano cessioni intracomunitarie che secondo i dati ricavabili dalle dichiarazioni IVA 2019 sono 175.986. Le norme non hanno impatti specifici su particolari settori.

4.3 Motivazione dell'opzione preferita

L'introduzione delle "misure rapide" in via normativa si è resa preferibile per garantire il raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del sistema dell'IVA negli scambi intracomunitari perseguito dal legislatore unionale. L'intervento normativo dà attuazione alla delega conferita al governo dalla legge di delegazione europea per il recepimento della direttiva (UE) 2018/1910 e risponde alle esigenze di certezza giuridica in quanto assicura la più ampia conoscibilità e/o l'effettiva conoscenza delle prescrizioni da parte dei destinatari che possono avvalersi delle "misure rapide". Le modifiche normative introdotte rendono, pertanto, la normativa interna conforme a quella unionale e coerente con le altre norme IVA dell'ordinamento nazionale. Ciò favorisce l'omogeneità dei criteri di interpretazione giuridica in sede di applicazione delle norme da parte degli organi decisionali.

5.Modalità di attuazione e monitoraggio

5.1. Attuazione

Le norme non richiedono ulteriori disposizioni attuative. Le stesse potranno essere oggetto di chiarimenti da parte dell’Agenzia delle entrate in sede di emanazione di circolari e risoluzione o di risposta alle istanze di interpello prestante dai contribuenti in relazione alla loro applicazione a fattispecie concrete e personali, sensi dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”.

5.2 Monitoraggio

Il monitoraggio delle stesse rientra nelle funzioni istituzionali degli enti preposti alla gestione e al controllo dei tributi erariali.

Consultazioni svolte nel corso dell’AIR

Non sono state effettuate consultazioni data la necessità di dare attuazione alla delega conferita al governo per il recepimento della direttiva (UE) 2018/1910, dalla legge di delegazione europea 2019-2020 (legge 22 aprile 20121, n. 53) nel breve termine di tre mesi dalla data di entrata in vigore della medesima legge (art. 31, comma 1, legge n. 234 del 2012).

Può farsi, tuttavia, riferimento alla consultazione, rivolta a imprese, associazioni di categoria, accademici, professionisti, Stati, effettuata in fase di elaborazione della proposta di direttiva, della quale si dà conto nel documento di valutazione di impatto (SWD (2017) 325 final del 4 ottobre 2017, pag. 96). Dal documento risulta che i soggetti che hanno partecipato alla consultazione hanno condiviso le misure “quick fixes” adottate dalla direttiva 2018/2019 (designate nel documento dalla opzione 1). In particolare il 90% ha ritenuto che il numero di partita IVA, con riguardo alle cessioni intra-UE, rappresenti una prova affidabile della condizione di soggetto passivo IVA del cliente e il 55% ha espresso l’avviso che la mancanza di partita IVA del cliente possa privare il fornitore della possibilità di esentare le cessioni intracomunitarie; l’ 83% ha sostenuto la necessità di migliorare le norme sulle transazioni a catena e il 75% si è espresso a favore della semplificazione delle situazioni di call-off stock .

Non risulta, peraltro, che siano state manifestate criticità o formulate richieste di emendamenti rispetto all’articolo 18 del disegno di legge-europea 2019-2020 (Atto Senato 2169 del 2020) che recava le misure “quick fixes” oggetto di recepimento da parte del presente decreto legislativo.

Percorso di valutazione

Il percorso di valutazione per la predisposizione delle norme di recepimento della direttiva, volto ad individuare gli elementi di continuità e novità rispetto alla prassi e alla disciplina vigente, ha comportato una attenta ponderazione delle soluzioni percorribili ai fini del perseguimento degli obiettivi.

Il Dipartimento ha attivamente partecipato, fornendo il proprio apporto, al gruppo sul Futuro dell'IVA (GFV), presieduto dagli esperti fiscali della Commissione europea (Direzione generale per la fiscalità e l'Unione doganale - DG TAXUD), che ha elaborato le Note esplicative per l'applicazione delle disposizioni del Pacchetto "quick fixes", tra cui la direttiva (UE) 2018/1910.