

Risposta n. 253/2023

OGGETTO: Chiarimenti in merito alle modalità di versamento dell'IVA relativa ad annualità precedenti da parte di un soggetto non identificato in Italia

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società *Alfa* (in prosieguo, "l'Istante" o "la Società") è una società stabilita nella UE che offre ai propri clienti, *business* e privati, i seguenti servizi di organizzazione e implementazione delle infrastrutture informatiche: *i) servizi di connettività; ii) server dedicati indipendenti; iii) servizi di Cloud Computing; iv) fornitura di dispositivi per il controllo del traffico entrante ed uscente (FWaaS).*

La Società rappresenta che, ai sensi dell'articolo 7 del Regolamento di esecuzione (UE) del Consiglio del 15 marzo 2011, n. 282, si considerano "*prestati tramite mezzi elettronici*" i "*servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura*

rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione".

L'Istante precisa, altresì, che l'articolo 58 della direttiva 2006/112/CE (in prosieguo, "direttiva IVA"), rubricato "*Prestazioni di servizi di telecomunicazione, servizi di tele-radiodiffusione e servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi*", prevede che il luogo di effettuazione di tali servizi è il "*luogo in cui la persona è stabilita oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale*".

La Società riferisce di aver errato nell'individuare il luogo di imponibilità IVA delle prestazioni di servizi erogate nel periodo di imposta 2016-2021 a committenti non soggetti passivi. In particolare, l'Istante, non avendo adeguatamente valorizzato l'automatismo caratterizzante l'erogazione delle prestazioni fornite e ritenendo che le stesse rientrassero tra le prestazioni di "servizi generici" (*regular services*), ha assoggettato ad IVA nel proprio Stato di stabilimento i servizi resi ai privati consumatori nel periodo sopra indicato.

La Società ha, infatti, ritenuto applicabile alle prestazioni di servizi elettronici erogate ai clienti privati l'articolo 45 della direttiva IVA ai sensi del quale "*il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica*".

Essendosi resa conto dell'errore commesso in relazione all'individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni rese ai committenti non soggetti passivi stabiliti in Italia, confermato anche dalle indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria del proprio Stato di stabilimento, l'Istante chiede di conoscere le modalità da seguire per liquidare in Italia l'IVA dovuta per il periodo 2016-2021.

La Società riferisce che, avendo aderito al regime OSS dal 1° gennaio 2022, ha proceduto al regolare adempimento degli obblighi IVA concernenti i primi tre trimestri del 2022 tramite il relativo portale.

Resta, tuttavia, da versare l'imposta concernente le prestazioni di servizi elettronici rese in Italia ai committenti non soggetti passivi tra il 2016 e il 2021. L'Istante intenderebbe versare l'imposta dovuta per i periodi di imposta per cui non ha provveduto tramite il portale OSS in modo da evitare di registrarsi in Italia per l'effettuazione dei predetti adempimenti.

La Società chiede, pertanto, l'autorizzazione a pagare l'importo dovuto ai fini IVA per il periodo 2016-2021 mediante la prossima dichiarazione OSS. L'anzidetta modalità, conclude l'Istante, garantirebbe la celere definizione degli obblighi impositivi nei confronti dell'amministrazione tributaria italiana.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante non prospetta alcuna soluzione salvo evidenziare, a supporto della propria richiesta, ragioni di opportunità ed efficienza amministrativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il decreto legislativo 42 del 31 marzo 2015, il legislatore italiano ha recepito la direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio, che, allo scopo di avvicinare il più possibile la tassazione al luogo di effettivo consumo di determinati servizi, ha ancorato l'applicazione dell'IVA allo Stato membro del committente, prevedendo che il luogo delle prestazioni

dei servizi di telecomunicazione, dei servizi di teleradiodiffusione e dei servizi forniti per via elettronica (c.d. servizi "TTE"), resi a persone che non sono soggetti passivi di imposta (B2C), si considera quello in cui queste ultime sono stabilite, hanno il proprio indirizzo permanente o la propria residenza abituale.

Con il medesimo decreto legislativo è stato altresì reso operativo, a partire dal 1° gennaio 2015, lo speciale regime Mini One Stop Shop (o Mini Sportello Unico, di seguito, per brevità, MOSS), che offriva la possibilità, ai soggetti che effettuassero prestazioni di servizi TTE nei confronti di committenti non soggetti passivi di imposta domiciliati nell'Unione europea, di identificarsi - con una specifica procedura *online* - in un unico Stato membro al fine di adempiere agli obblighi connessi all'assolvimento dell'IVA per le prestazioni TTE rese in ciascuno Stato membro.

Successivamente, con il decreto legislativo 25 maggio 2021, n. 83 sono state recepite le disposizioni introdotte dalla Direttiva 2017/2455/UE e dalla Direttiva 1995/2019/UE riguardanti le regole IVA applicabili all'*e-commerce* transfrontaliero c.d. *business-to-consumer* (B2C), apportando le relative modifiche al decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (di seguito "decreto IVA") ed al decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Tali modifiche hanno comportato una ulteriore semplificazione degli obblighi IVA per le imprese, UE ed extra-UE, operanti nell'*e-commerce* transfrontaliero, concretizzatasi nell' estensione del mini sportello unico per l'IVA (operante, come ricordato, limitatamente ai servizi TTE) alle seguenti operazioni:

- 1) cessioni a distanza intracomunitarie di beni;

- 2) vendite a distanza di merci importate da territori terzi o Paesi terzi;
- 3) cessioni domestiche di beni facilitate da piattaforme;
- 4) forniture di servizi da parte di soggetti passivi non stabiliti all'interno dell'Unione europea o da soggetti passivi stabiliti nell'Unione europea ma non nello Stato membro di consumo.

Tramite l'ampliato sportello unico, che comprende ora i regimi c.d. "OSS" (One Stop Shop) e "iOSS" (import One Stop Shop) risulta, quindi, possibile dichiarare e versare l'imposta dovuta nel solo Stato membro di registrazione/identificazione relativamente alle forniture transfrontaliere di beni e servizi.

Tanto premesso, in relazione al quesito dell'Istante, si segnala che l'articolo 57 *quinquies*, comma 1 del Regolamento di esecuzione (UE) del Consiglio del 15 marzo 2011, n. 282, disciplinante gli adempimenti gravanti sul soggetto passivo che intende avvalersi dei predetti regimi OSS/iOSS, prevede che *"Se un soggetto passivo comunica allo Stato membro di identificazione che intende avvalersi del regime non UE o del regime UE, tale regime speciale si applica a decorrere dal primo giorno del trimestre civile successivo"*.

La decorrenza temporale fissata dal legislatore per l'operatività dei regimi speciali è quindi definita in maniera precisa: l'adesione dispiega i propri effetti dall'inizio del trimestre successivo all'iscrizione al portale.

La sola eccezione prevista, per evidenti ragioni di semplificazione, riguarda la prima operazione rilevante ai fini dei regimi in esame, per la quale è ammessa la fruizione "anticipata" (*rectius*, sin dal momento della sua effettuazione) del regime speciale *"purché il soggetto passivo comunichi allo Stato membro di identificazione"*

l'inizio delle proprie attività rientranti nel regime entro il decimo giorno del mese successivo a detta prima cessione o prestazione".

Analogamente, la direttiva IVA, nel disciplinare termini e contenuto delle dichiarazioni IVA (articoli 364 e ss.), fa riferimento alle sole cessioni e prestazioni, rientranti nei regimi speciali, *effettuate nel corso del periodo d'imposta.*

Coerentemente, l'articolo 74 *sexies* del decreto IVA dispone che le dichiarazioni presentate dai soggetti passivi che hanno aderito ai regimi in argomento riportino l'ammontare delle operazioni (prestazioni di servizi; vendite a distanza intracomunitarie di beni; cessioni di beni nazionali facilitate tramite piattaforme) *"effettuate nel periodo di riferimento"*.

Pertanto - alla luce delle prescrizioni fissate dal legislatore, unionale e nazionale, in merito all'ambito operativo dei regimi speciali in esame - la scrivente non ritiene percorribile la richiesta della Società di utilizzare il regime OSS per regolarizzare il debito IVA relativo alle prestazioni di servizi elettronici rese nel periodo 2016-2021 a privati consumatori stabiliti nello Stato.

Si segnala, tuttavia, che in base alla normativa italiana sopra ricordata, alle violazioni commesse nell'ambito del regime speciale MOSS si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie contenute nel d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Per quanto qui di rilievo, nella circolare n. 22/E del 26 maggio 2016, si è ammesso che *"il soggetto passivo non residente, con riferimento alle operazioni effettuate nel territorio nazionale, possa sanare l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale, nonché l'omesso o tardivo versamento dell'IVA avvalendosi dell'istituto del*

ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Resta inteso che, ai fini della regolarizzazione della violazione commessa, il soggetto passivo non residente dovrà versare l'imposta allo Stato di identificazione, mentre gli interessi e le sanzioni ridotte - calcolati sulla parte di imposta dovuta per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato - direttamente all'Italia, quale Stato membro di consumo".

Pertanto, l'Istante dovrà verificare con il proprio Stato di identificazione la possibilità di effettuare una registrazione tardiva al MOSS finalizzata a regolarizzare l'imposta dovuta in Italia, nei limiti di quanto ammesso dal citato articolo 13 del d.lgs. 472/1997. Se la registrazione tardiva fosse possibile, come indicato nel citato documento di prassi, la Società potrà versare l'imposta nel proprio Stato di stabilimento, tramite MOSS, e versare interessi e sanzioni ridotte in Italia mediante Modello F24, previa acquisizione di un codice fiscale italiano (senza identificazione ai fini IVA).

Qualora, invece, tale opzione di registrazione tardiva non fosse percorribile, per effettuare i predetti adempimenti, contabili e di versamento, l'Istante dovrà registrarsi ai fini IVA in Italia secondo quanto previsto dagli articoli 17, comma 3 e 35^{ter} del decreto IVA.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**