

Oggetto: novità IVA nel commercio elettronico e vendite a distanza dal 1 luglio 2021

**Premessa**

È stato pubblicato il decreto che disciplina le nuove regole Iva sul commercio elettronico e sulle vendite a distanza.

In particolare, si considerano effettuate dal soggetto passivo, che le facilita tramite l'uso di un'interfaccia elettronica (quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi), le vendite a distanza intracomunitarie di beni e le cessioni di beni con partenza e arrivo della spedizione o del trasporto nel territorio dello stesso Stato membro a destinazione di non soggetti passivi, effettuate da soggetti passivi non stabiliti nell'Ue, nonché le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o da Paesi terzi, in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro (l'assolvimento dell'Iva all'importazione può essere semplificata aderendo al regime speciale **Ioss-Import One Stop Shop**).

Per i soggetti che operano nella Ue, con riguardo alle vendite a distanza e alle prestazioni di servizi rese verso consumatori finali, è possibile adottare il regime semplificato **Oss-One Stop Shop**. Le novità entrano in vigore il 1° luglio 2021.

Tenuto conto di quanto precede, di seguito si analizzano le due novità singolarmente.

**1. Il regime One Stop Shop (OSS)**

Viene introdotto con l'obiettivo di semplificare gli obblighi in materia di IVA per le imprese che vendono beni e forniscono servizi a **consumatori finali** in tutta l'UE.

È opportuno evidenziare che lo stesso regime OSS ha, a sua volta, due ulteriori ambiti di applicazione, e nel dettaglio:

**1.1 Regime OSS UE** al quale potranno registrarsi:

- a) i soggetti passivi stabiliti nell'Unione Europea che svolgono vendite a distanza di beni o prestazioni di servizi, nei confronti di soggetti consumatori finali (anche tramite l'uso di interfacce elettroniche), in uno stato europeo differente rispetto a quello di "appartenenza";
- b) i soggetti passivi non stabiliti nell'Unione Europea, ma che possono disporre di una stabile organizzazione all'interno della stessa e che effettuano vendite a distanza all'interno dell'UE;
- c) i soggetti che esercitano attraverso una interfaccia elettronica o **fornitori presunti**, stabiliti all'interno o al di fuori dell'UE, che facilitano le cessioni di beni in relazione a vendite a distanza intra comunitarie di beni, o alcune cessioni nazionali.



Si precisa che i soggetti extra-UE privi di una stabile organizzazione che spediscono o trasportano beni all'interno dell'unione europea, al fine di accedere al regime in argomento, devono nominare un rappresentante fiscale.

**1.2 Regime OSS non UE** è rivolto esclusivamente a soggetti non stabiliti nell'UE, ossia soggetti passivi che non hanno stabilito la sede della propria attività economica e che non dispongono di una stabile organizzazione nell'Unione Europea. Il regime non UE include tutte le prestazioni di servizi, inclusi i servizi TTE (Teleradiodiffusione, Telecomunicazione ed Elettronici), effettuate all'interno dell'unione europea a favore di soggetti non passivi (consumatori finali). Anche se tale soggetto passivo è registrato o tenuto a registrarsi ai fini IVA in uno degli Stati membri per prestazioni diverse da quelle di servizi B2C, può comunque fare ricorso al regime non UE per le prestazioni B2C.

Nell'ambito del sistema OSS non UE non è stato previsto, dalla direttiva IVA, alcun obbligo in merito alla fatturazione per le prestazioni di servizi a favore di consumatori nell'UE da parte di soggetti passivi non stabiliti nell'UE. Tuttavia, gli Stati membri possono richiedere nella loro legislazione nazionale l'emissione di una fattura per tali prestazioni. Se il fornitore è registrato per il regime non UE, si applicheranno le norme in materia di fatturazione dello Stato membro di identificazione. Se il fornitore non è registrato per il regime OSS non UE, si applicheranno le norme in materia di fatturazione dello Stato membro nel quale ha luogo la prestazione.

In generale, per poter avere accesso al regime speciale dell'OSS si dovranno rispettare i seguenti requisiti:

- la merce deve essere trasferita da un **paese membro ad un altro paese membro**. Sono escluse, pertanto, le merci con luogo di partenza o arrivo posti al di fuori della UE, e le merci che sono cedute all'interno dello stesso Stato. Nel caso di regime OSS non UE, invece, le prestazioni devono essere rese dai soggetti sopra citati ma comunque all'interno di uno Stato dell'Unione europea.
- La merce deve essere **trasportata direttamente dal fornitore o per suo conto**, oppure il fornitore deve **intervenire indirettamente nella spedizione** o nel trasporto. Le fattispecie di cui sopra si considerano realizzate nel caso in cui:
  - la spedizione o il trasporto dei beni è subappaltato dal fornitore ad un terzo che consegna beni all'acquirente;
  - la spedizione o il trasporto dei beni è effettuato da un terzo, ma il fornitore assume la responsabilità totale o parziale della consegna delle merci all'acquirente;
  - un fornitore fattura e riscuote le spese di trasporto dall'acquirente per poi trasferirle a un terzo che organizza la spedizione o il trasporto dei beni;
  - quando il fornitore promuove con ogni mezzo i servizi di consegna di un terzo presso l'acquirente, mette in contatto l'acquirente e un terzo o comunica in altro modo a un terzo le informazioni necessarie per la consegna dei beni al consumatore.
- Il bene compravenduto non può essere un bene installato o montato dal fornitore o per suo conto e non deve essere un mezzo di trasporto nuovo.



➤ I clienti finali devono essere:

- soggetti privati
- soggetti passivi o enti non soggetti passivi di cui all'articolo 72 del DPR 633/72 quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i consolati, la Comunità Europea, gli organismi internazionali, la NATO, le forze armate.
- soggetti passivi che effettuano unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi che non danno loro alcun diritto a detrazione;
- soggetti passivi assoggettati al regime forfettario per produttori agricoli;
- soggetti passivi assoggettati al regime del margine per beni d'occasione;
- gli enti non soggetti passivi;

Una ulteriore modifica alla precedente normativa riguarda l'abolizione delle soglie entro le quali l'IVA dovrà essere assolta nel paese del fornitore a favore di un'unica soglia **cumulativa** pari ad euro 10 mila, al di sopra della quale l'imposta si applica nello Stato di destinazione.

In caso di superamento della soglia di 10 mila euro il soggetto dovrà valutare se identificarsi in ciascuno stato membro dove hanno avuto luogo le vendite o se assolvere l'imposta con il meccanismo dell'OSS.

Va sottolineato, inoltre, che il superamento della soglia dovrà essere verificato non più sulla base delle vendite effettuate in ciascuno stato di destinazione, bensì sommando i valori totali delle vendite, al netto dell'IVA, delle vendite a distanza e delle prestazioni rese come sopra descritte.

Tali operazioni non vengono considerate ai fini del superamento della detta soglia:

- prestazioni di servizi TTE rese da un fornitore non stabilito nell'UE (regime non UE);
- vendite a distanza intracomunitarie di beni effettuate da un fornitore stabilito al di fuori dell'UE;
- vendite a distanza di beni importati (regime di importazione);
- cessioni nazionali di beni effettuate da un fornitore presunto;
- cessioni di beni effettuate da un fornitore che è stabilito, ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale in più di uno Stato membro.

Si riportano di seguito alcuni esempi, per meglio comprendere quanto sopra riportato:

- 1) *Un'impresa stabilita (soltanto) in Italia effettua vendite a distanza di beni soltanto ad acquirenti in Germania, Repubblica Ceca e Svezia. Il valore totale delle sue vendite transfrontaliere a tali acquirenti supera i 10.000 euro, ma individualmente per ogni Stato membro non supera l'importo di 35.000 euro. Che cosa cambia per tale impresa?*

Dal 1° luglio 2021 la soglia per le vendite a distanza di beni diventa pari a 10.000 euro l'anno e riguarda tutte le vendite a distanza di beni ad acquirenti in tutti gli Stati membri dell'UE. Scompare quindi la precedente soglia annuale per le vendite a distanza di 35.000 euro per ciascuno Stato membro (o 100.000 euro per un numero limitato di Stati membri).

Nello scenario in esame, dato che la soglia di 10.000 euro viene superata, il luogo di cessione delle vendite a distanza di beni si trova nel paese di destinazione dal quale i beni vengono spediti. Per



dichiarare l'IVA dovuta sulle vendite a distanza di beni spediti in Germania, Repubblica Ceca e Svezia a partire dal 1° luglio 2021 l'impresa italiana dispone di due possibilità:

- a) registrarsi presso ciascuno di tali Stati membri e dichiarare e versare l'IVA dovuta nella dichiarazione IVA nazionale del rispettivo Stato membro (nel caso in esame Germania, Repubblica Ceca e Svezia);
  - b) registrarsi al regime UE (in Italia). Si tratta di una semplice registrazione online sul portale dell'agenzia delle entrate (paese nel quale l'impresa è stabilita), che deve essere utilizzato per tutte le vendite a distanza di beni e tutte le prestazioni di servizi dell'impresa a favore di acquirenti e destinatari in altri Stati membri dell'UE. Una volta effettuata la registrazione, l'impresa Italiana potrà dichiarare e versare l'IVA dovuta in Germania, Repubblica Ceca e Svezia tramite tale portale dello sportello unico Italiano.
- 2) *Un'impresa stabilita in Italia effettua cessioni nazionali di beni. Occasionalmente effettua vendite a distanza di beni per un valore inferiore a 10.000 euro a favore di acquirenti in Germania. Dispone inoltre di una stabile organizzazione in Ungheria per mezzo della quale presta vari servizi (TTE e/o di altro tipo). La soglia dei 10.000 euro è applicabile a tale impresa?*

No, la soglia di 10.000 euro è applicabile soltanto a un'impresa stabilita in un unico Stato membro. Dato che l'impresa è stabilita in Italia, ma dispone anche di una stabile organizzazione in Ungheria, la soglia di 10.000 euro non si applica e pertanto dovrà applicare le regole previste nei singoli paesi.

- 3) *Un'impresa stabilita in Italia effettua vendite a distanza intracomunitarie di beni a favore di acquirenti situati in tutta l'UE tramite il proprio sito web e tramite varie interfacce elettroniche. Che cosa cambia per tale impresa?*

In questo caso l'IVA è dovuta negli Stati membri verso i quali i beni vengono spediti/trasportati, indipendentemente da come vengono effettuate le vendite (proprio sito web o tramite interfaccia elettronica). L'impresa rimane debitrice dell'IVA su tutte le vendite a distanza che effettua indipendentemente dalle modalità di attuazione delle stesse (proprio sito web o tramite interfacce elettroniche). L'impresa in esame deve assicurarsi di applicare l'IVA corretta alle vendite a distanza effettuate tramite interfacce elettroniche. Se sceglie di iscriversi al regime UE, deve dichiarare e versare l'IVA dovuta su tutte le proprie vendite a distanza tramite l'OSS, comprese quelle effettuate tramite un'interfaccia elettronica. L'interfaccia elettronica non diventa un fornitore presunto in questo scenario, dato che il fornitore è stabilito nell'UE.

## 2. Il regime Import One Stop Shop (IOSS)

Le operazioni rilevanti nell'ambito del regime IOSS sono le **vendite a distanza di beni importati da territori o paesi terzi**. Con queste ultime, si fa riferimento alle cessioni di beni spediti o trasportati da un paese terzo o territorio terzo dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto oppure alla spedizione dei beni, a un acquirente in uno Stato membro.



Tra le altre novità introdotte dal decreto in commento, dal 1° luglio non opera più la franchigia iva per importazioni fino a 22 euro. Pertanto, nell'ambito di questo regime, l'IVA sarà dovuta su tutti i beni commerciali importati dall'UE indipendentemente dal loro valore.

Di conseguenza è stato creato un regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi nell'UE per agevolare la dichiarazione e il pagamento dell'IVA dovuta sulla vendita di beni di valore modesto. Tale regime, più comunemente denominato regime di importazione, consente ai fornitori che vendono beni spediti o trasportati da un paese terzo o un territorio terzo ad acquirenti nell'UE di riscuotere presso l'acquirente l'IVA sulle vendite a distanza di beni di valore modesto importati e di dichiarare e versare tale IVA tramite lo sportello unico per le importazioni (IOSS).

Se si ricorre all'IOSS, l'importazione (immissione in libera pratica) di beni di valore modesto nell'UE è esente da IVA. L'IVA è dovuta come parte del prezzo di acquisto dall'acquirente.

Il suddetto regime permette ai fornitori che vendono beni spediti o trasportati da un paese extra UE, ad acquirenti nell'Unione Europea, di riscuotere l'IVA presso l'acquirente come parte del prezzo pagato da quest'ultimo e di dichiarare e versare la stessa tramite lo sportello unico per le importazioni (IOSS).

Tenuto conto del fatto che l'IVA dovrà essere riscossa come parte del prezzo di acquisto l'aliquota da applicare sarà quella dello stato membro dove avviene la cessione e dunque nello Stato membro nel quale l'acquirente indica che i beni devono essere consegnati.

Si riportano di seguito alcuni esempi, per meglio comprendere quanto sopra riportato:

- 1) *Un'impresa stabilita al di fuori dell'UE vende beni di valore modesto ad acquirenti nell'UE tramite il proprio negozio online, motivo per cui è registrata all'IOSS. L'impresa vende anche beni di valore modesto tramite un'interfaccia elettronica non registrata all'IOSS. Come deve procedere?*

L'impresa deve conservare prove chiare in merito ai beni venduti tramite il proprio negozio online e a quelli venduti tramite l'interfaccia elettronica.

Per i beni venduti tramite il proprio negozio online, l'impresa deve addebitare l'IVA ai propri acquirenti e fornire il proprio numero di identificazione IVA per l'IOSS alla persona responsabile della dichiarazione dei beni per l'immissione in libera pratica nell'UE. Per i beni venduti tramite l'interfaccia elettronica l'impresa non può addebitare l'IVA ai propri acquirenti, dato che si presume che l'impresa ceda tali beni all'interfaccia elettronica e che tali beni siano poi ceduti dall'interfaccia elettronica all'acquirente.

Di conseguenza per le vendite effettuate tramite l'interfaccia elettronica l'impresa non può utilizzare il proprio numero di identificazione IVA per l'IOSS quando i beni vengono importati nell'UE. Dato che l'interfaccia elettronica non si è registrata all'IOSS, l'IVA relativa a tali beni verrà riscossa al momento dell'importazione nell'UE. L'IVA è dovuta nello Stato membro nel quale termina la spedizione o il trasporto dei beni e deve essere versata dalla persona designata come debitrice dell'IVA all'importazione in conformità con la legislazione nazionale in materia di IVA. La maggior parte degli Stati membri identifica l'acquirente nell'UE che riceve i beni come il soggetto debitore dell'IVA. Tuttavia, gli Stati membri possono designare l'interfaccia elettronica (fornitore presunto) come soggetto debitore dell'IVA in tali circostanze.





Si osservi che se l'impresa utilizza erroneamente il proprio numero di identificazione IVA per l'IOSS per beni di valore modesto venduti tramite l'interfaccia elettronica, lo Stato membro di identificazione si aspetta che venga dichiarato e versato un importo IVA più elevato tramite la dichiarazione IVA per l'IOSS dell'impresa. Questo perché gli Stati membri disporranno altresì di un elenco mensile che reca il valore di tutti i beni dichiarati per il numero di identificazione IVA fornito per l'IOSS dell'impresa. Lo Stato membro di identificazione confronterà tale importo con quello dichiarato nella dichiarazione IVA per l'IOSS.

- 2) *Un'impresa stabilita nell'UE importa beni di valore modesto sfusi a proprio nome nello Stato membro nel quale è stabilita. Dopo lo sdoganamento l'impresa vende tali beni ad acquirenti nello Stato membro nel quale è stabilita e ad acquirenti in altri Stati membri. L'impresa deve registrarsi all'IOSS per tali operazioni?*

No, l'impresa non può ricorrere all'IOSS per queste operazioni dato che le vendite avvengono soltanto dopo che l'impresa ha già importato i beni nell'UE. Le vendite ad acquirenti nello Stato membro in cui è stabilita l'impresa seguono le norme abituali per le cessioni nazionali. Tali vendite verranno comunicate nella dichiarazione IVA nazionale dell'impresa. Per dichiarare, riscuotere e versare l'IVA sulle vendite effettuate ad acquirenti in altri Stati membri dell'UE (a destinazione dei quali i beni sono spediti), l'impresa dispone di due opzioni:

- i) registrarsi direttamente in ogni Stato membro a destinazione del quale spedisce beni;
- ii) ricorrere al regime OSS-UE.

In ultimo, il nuovo articolo 14 bis, che introduce una disposizione "presuntiva" ai fini IVA, ("la disposizione relativa al fornitore presunto"), prevede che lo stesso soggetto passivo che facilita la cessione abbia ricevuto e ceduto i beni (il cosiddetto fornitore presunto).

Ciò significa che la singola cessione effettuata dal fornitore (il cosiddetto fornitore indiretto) che vende beni tramite un'interfaccia elettronica al consumatore finale (cessione B2C) viene suddivisa in due cessioni:

1. una cessione dal fornitore indiretto all'interfaccia elettronica (cessione B2B presunta), che viene trattata come una cessione senza trasporto;
2. una cessione dall'interfaccia elettronica all'acquirente (cessione B2C presunta), che è la cessione per la quale viene effettuato il trasporto.

Gli obblighi in termini di fatturazione dell'IVA per tali cessioni possono essere frammentati in due momenti:

**1. La cessione dal fornitore indiretto all'interfaccia elettronica (cessione B2B presunta)**

La stessa può riguardare, a sua volta:

**a) una vendita a distanza di beni importati**

Dato che tale cessione avviene al di fuori dell'UE, le norme dell'Unione in materia di IVA non si applicano a tale cessione B2B presunta. Di conseguenza non esistono obblighi di fatturazione dell'IVA nell'UE per il fornitore indiretto.

**b) una cessione di beni all'interno dell'UE**



Il fornitore indiretto deve emettere una fattura con IVA intestata al fornitore presunto in conformità con le norme dello Stato membro nel quale ha luogo la cessione. Tale cessione B2B presunta è esente da IVA con diritto a detrazione per il fornitore indiretto (articolo 136 bis e articolo 169, lettera b), della direttiva IVA).

Sebbene la direttiva IVA offra agli Stati membri la possibilità di esentare i soggetti passivi dall'obbligo di emettere fattura in caso di cessioni esenti, tale possibilità non si applica a questa cessione specifica. Per tali operazioni B2B si può fare ricorso ad accordi di autofatturazione. Si applicheranno le norme in materia di autofatturazione dello Stato membro nel quale avviene la cessione.

## **2. La cessione dall'interfaccia elettronica all'acquirente**

Anche in questo caso, le fattispecie possono essere analizzate come di seguito:

### **a) una vendita a distanza di beni importati**

Le disposizioni della normativa UE in materia di IVA in relazione alla fatturazione si applicano a tale cessione presunta a condizione che il luogo della cessione della vendita a distanza di beni importati sia nell'UE.

La direttiva IVA prevede che non vi sia alcun obbligo di emettere una fattura con IVA per le cessioni B2C e quindi ciò si applica anche alla cessione B2C presunta.

Tuttavia, gli Stati membri possono comunque imporre l'obbligo di emettere una fattura ai fini IVA per questa cessione così come le autorità doganali possono richiedere documenti giustificativi per lo sdoganamento che in genere comprendono una fattura commerciale. Nel caso in cui venga emessa una fattura e l'interfaccia elettronica si avvalga del regime speciale, si applicano le norme in materia di fatturazione dello Stato membro di identificazione.

Se non si fa ricorso al regime speciale si applicano le norme in materia di fatturazione dello Stato membro nel quale si presume che la vendita a distanza di beni importati abbia luogo. L'interfaccia elettronica dovrà addebitare l'IVA applicabile alla cessione di beni nello Stato membro di consumo e versarla quindi all'amministrazione fiscale di tale Stato membro. Il numero di identificazione per l'IOSS dell'interfaccia elettronica non dovrebbe essere menzionato in fattura dato che la comunicazione del numero IOSS dovrebbe essere ridotta al minimo necessario.

### **b) una cessione di beni all'interno dell'UE**

Tale situazione riguarda tanto le cessioni nazionali di beni quanto le vendite a distanza intracomunitarie di beni effettuate tramite l'interfaccia elettronica che agisce in veste di fornitore presunto. Per quanto concerne le cessioni nazionali tramite l'interfaccia elettronica, di norma non sussiste l'obbligo di emettere una fattura per tale cessione B2C presunta. Tuttavia, uno Stato membro di consumo può comunque imporre l'obbligo di emettere una fattura ai fini IVA per questa cessione. Nel caso in cui venga emessa una fattura e l'interfaccia elettronica si avvalga del regime speciale per tale cessione B2C nazionale, si applicano le norme in materia di fatturazione dello Stato membro di identificazione. Se non si fa ricorso al regime speciale si applicano le norme in materia di fatturazione dello Stato membro in cui la cessione ha luogo.

Per quanto concerne le vendite a distanza di beni all'interno dell'UE, nel caso in cui venga



utilizzato il regime OSS-UE, non vi è alcun obbligo giuridico di emettere una fattura per tale cessione B2C.

Nel caso in cui l'interfaccia elettronica emetta una fattura, si applicano le norme di fatturazione dello Stato membro nel quale l'interfaccia elettronica utilizza il regime speciale, ossia lo Stato membro di identificazione. Quando non si ricorre al regime OSS-UE, l'interfaccia elettronica deve emettere una fattura intestata all'acquirente, la quale segue le norme in materia di fatturazione dello Stato membro nel quale ha luogo la cessione.

Indipendentemente dal fatto che il regime UE venga utilizzato o no, l'interfaccia elettronica dovrà addebitare l'IVA applicabile nello Stato membro di consumo ai beni oggetto della cessione e dovrà versarla quindi all'amministrazione fiscale.

È opportuno, comunque evidenziare che l'interfaccia elettronica non può essere considerata un fornitore presunto per tutte le vendite che facilita.

In particolare, l'art. 5 ter del regolamento di esecuzione IVA fornisce chiarimenti in merito alle circostanze in cui un soggetto passivo dovrebbe essere considerato come facilitatore della cessione di beni ai fini dell'applicazione della disposizione relativa al fornitore presunto.

Il termine "facilita" indica l'uso di un'interfaccia elettronica per consentire a un acquirente e a un fornitore, che offre beni in vendita tramite l'interfaccia elettronica, di entrare in contatto tra loro, il che dà luogo a una cessione di beni tramite detta interfaccia elettronica a favore di detto acquirente.

Un soggetto passivo, ossia un'interfaccia elettronica, non è considerato facilitatore della cessione se:

- a) tale soggetto passivo **non** stabilisce, direttamente o indirettamente, alcuno dei termini e delle condizioni in base ai quali è effettuata la cessione di beni;
- b) **non** partecipa, direttamente o indirettamente, all'autorizzazione della riscossione presso l'acquirente del pagamento effettuato;
- c) **non** partecipa, direttamente o indirettamente, all'ordinazione o alla consegna di beni.

Alla luce di quanto precede, il classico sito internet "vetrina", in cui vengono soltanto pubblicizzati i prodotti in vendita senza stabilire le condizioni di vendita, senza svolgere alcuna attività di trasporto, e senza riscuotere il prezzo di vendita, non può essere considerato facilitatore e quindi fornitore presunto.

Tali condizioni devono essere soddisfatte cumulativamente da un soggetto passivo affinché quest'ultimo non venga considerato un facilitatore la cessione. Di conseguenza, anche se un soggetto passivo svolge soltanto una delle attività di cui sopra, può comunque essere considerato facilitatore della cessione di beni.

Palermo 24 giugno 2021

Avv. Dott. Angelo Pisciotta

