

IVA

Servizi digitali: le presunzioni di localizzazione e relativa confutazione

di Marco Peirolo

Per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici, può essere **particolarmente difficoltoso** individuare il luogo di stabilimento, di indirizzo permanente o di residenza abituale del committente, quando quest'ultimo non agisca in veste di soggetto passivo IVA.

Nel considerando n. 8 del Reg. UE n. 1042/2013, il Legislatore comunitario ha riconosciuto espressamente che, per i servizi in esame, possa accadere che il luogo di stabilimento, l'indirizzo permanente o la residenza abituale sia **praticamente impossibile da determinare o non si possa determinare con certezza**.

Tale eventualità, come specificato nel considerando n. 10, può verificarsi in alcuni casi in cui il servizio rivesta **carattere occasionale, coinvolga piccole somme e richieda la presenza fisica del destinatario**, come nel caso della prestazione di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici presso una postazione *Wi-Fi* o un *Internet café*, ovvero il servizio non preveda il rilascio di ricevute di pagamento o altri elementi di prova per il servizio prestato, come nel caso delle cabine telefoniche.

Al fine, pertanto, di agevolare gli operatori ad individuare il luogo del committente, il Reg. UE n. 1042/2013 ha introdotto, nell'ambito del Reg. UE n. 282/2011, i nuovi artt. 24-*bis* e 24-*ter*, che definiscono una serie di presunzioni, aventi carattere relativo siccome possono essere superate – alle condizioni previste dagli artt. 24-*quinquies* e 24-*septies* – da parte degli stessi prestatori o delle Autorità fiscali.

Le presunzioni previste dall'art. 24-*bis*, applicabili ai **rapporti "B2C" e "B2B"**, considerano rilevante il **luogo in cui il committente deve recarsi fisicamente per fruire dei servizi** di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici.

In particolare, al par. 1, è previsto che se i predetti servizi sono resi in un luogo quale **una cabina telefonica, un punto telefonico, una postazione Wi-Fi, un Internet café, un ristorante o una hall d'albergo** e la fruizione del servizio richiede la presenza fisica del destinatario in tale luogo, si presume che quest'ultimo sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in questione e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo. Se, invece, il luogo di esecuzione del servizio è **a bordo di una nave, un aereo o un treno che effettua un trasporto passeggeri all'interno dell'Unione europea**, il successivo par.

2 stabilisce che il luogo in cui il servizio è prestato è quello di partenza del trasporto di passeggeri.

Le presunzioni di cui al successivo art. 24-ter, applicabili ai soli **rapporti "B2C"**, si riferiscono:

1. ai **servizi resi attraverso una linea terrestre fissa**, per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui è installata detta linea terrestre fissa;
2. ai **servizi resi attraverso reti mobili**, per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel Paese identificato dal prefisso nazionale della carta SIM utilizzata per la ricezione dei servizi;
3. ai **servizi per i quali sia necessario utilizzare un decodificatore o un analogo dispositivo o una scheda di ricezione e senza che sia usata una linea terrestre fissa**, per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui il decodificatore o l'analogo dispositivo è installato o, se questo non è noto, nel luogo in cui la scheda di ricezione è inviata al fine di essere ivi utilizzata;
4. ai **servizi resi in circostanze diverse da quelle di cui all'art. 24-bis e di cui alle lett. da a) a c) dell'art. 24-ter**, per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo identificato come tale dal prestatore, sulla base di due elementi di prova, non contraddittori tra loro, individuati tra quelli elencati nel nuovo art. 24-septies del Reg. UE n. 282/2011.

A quest'ultimo riguardo, gli **elementi di prova** che possono essere utilizzati per individuare il luogo del committente, nonché per confutare le presunzioni in esame, sono:

1. l'indirizzo di fatturazione del destinatario;
2. l'indirizzo di protocollo Internet (IP) del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione;
3. le coordinate bancarie, come l'ubicazione del conto bancario utilizzato per il pagamento o l'indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca;
4. il prefisso del paese (*Mobile Country Code – MCC*) dell'identità utente mobile internazionale (*International Mobile Subscriber Identity – IMSI*) integrato nella carta SIM (*Subscriber Identity Module*) utilizzata dal destinatario;
5. l'ubicazione della linea terrestre fissa del destinatario attraverso la quale il servizio è prestato a quest'ultimo;
6. altre informazioni commerciali pertinenti.

Infine, in ordine alle modalità di confutazione delle presunzioni di cui agli artt. 24-bis e 24-ter, lett. a), b), e c), il nuovo art. 24-*quinquies* del Reg. UE n. 282/2011 dispone che il prestatore deve ricorrere a **tre elementi di prova non contraddittori** tra loro, da cui risulti che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale altrove.

L'Amministrazione finanziaria, invece, è legittimata a confutare le predette presunzioni,

nonché quella residuale di cui all'art. 24-ter, lett. d), qualora sussistano **indizi di usi impropri da parte del prestatore**. Anche se il potere di cui dispongono le Autorità fiscali non è soggetto ad un limite minimo di elementi di prova, è ragionevole tenere conto dell'indicazione emergente dal considerando n. 10 del Reg. UE n. 1042/2013, ove si afferma che occorre evitare di imporre oneri sproporzionati a carico del prestatore quando il servizio rivesta carattere occasionale, coinvolga piccole somme e richieda la presenza fisica del destinatario in un determinato luogo, ovvero non preveda generalmente il rilascio di ricevute di pagamento o di altri elementi di prova per il servizio prestato.

Per approfondire le problematiche Iva nell'e-commerce ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione: