

## IVA

---

### **Presunzioni di localizzazione e superamento per i servizi digitali**

di Marco Peirolo

Come osservato dall'Agenzia delle Entrate nella **circolare n. 22 del 26 maggio 2016**, 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** se quest'ultimo non agisce in veste di soggetto passivo IVA.

Il Legislatore comunitario, infatti, nell'8° Considerando del Reg. UE n. 1042/2013, ha riconosciuto la possibilità che il luogo di stabilimento, l'indirizzo permanente o la residenza abituale siano praticamente **impossibili da determinare o non si possano determinare con certezza**. Tale eventualità, come specificato nel 10° Considerando, può verificarsi in alcuni casi in cui il servizio riveste carattere **occasionale**, coinvolge **piccole somme** e richiede la presenza fisica del destinatario, come nell'ipotesi delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici presso una postazione Wi-Fi o un Internet café, ovvero quando il servizio non prevede il rilascio di ricevute di pagamento o altri elementi di prova per il servizio prestato, come nel caso delle cabine telefoniche.

Al fine 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.

Per esempio, se un dato committente (soggetto passivo o meno), di cui è incerto lo Stato di residenza o domicilio, utilizza servizi di navigazione su Internet presso un Internet café situato nel territorio dello Stato italiano, tali servizi sono soggetti ad IVA italiana, in quanto si presume - salvo prova contraria - che il committente sia ivi residente o domiciliato. L'Internet café, del resto, rappresenta il luogo di effettivo utilizzo, a norma dell'art. 7-*sexies*, comma 1, lett. g, del D.P.R. n. 633/1972.

L'elenco dei luoghi contenuto nel citato par. 1 ha **carattere meramente indicativo**, per cui la presunzione in esame si applica anche laddove la prestazione sia effettuata in altro luogo, non tipizzato, sempreché risultino soddisfatte le condizioni di base della presunzione, essendo cioè richiesta la necessaria **presenza fisica del destinatario**.

Se 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, sicché il committente si considera ivi stabilito, domiciliato o residente.

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. Tra i mezzi di prova in esame, peraltro, non sussiste alcun rapporto di priorità, in quanto il legislatore comunitario ha inteso fornire una gamma di elementi utilizzabili il più possibile ampia, in grado di adattarsi alla continua e imprevedibile evoluzione economica e tecnologica del mercato dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici.

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 10° Considerando del Reg. UE n. 1042/2013, ove si afferma che **occorre evitare di imporre oneri sproporzionati a carico del prestatore** quando il servizio riveste carattere occasionale, coinvolge piccole somme e richiede la presenza fisica del destinatario in un determinato luogo, ovvero non prevede generalmente il rilascio di ricevute di pagamento o di altri elementi di prova per il servizio prestato.

*Per approfondire le problematiche relative all'Iva nell'e-commerce vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:*

The graphic features a blue and white abstract background with a wavy pattern. At the top center, the text "Seminario di mezza giornata" is written in a small, light blue font. Below it, the title "L'IVA NELL'E-COMMERCE" is displayed in a large, bold, blue font. Underneath the title, four city names are listed in a smaller blue font: "Bologna", "Firenze", "Milano", and "Verona". To the right of the city names is a blue double-pointed arrow icon. The overall design is clean and professional, with a focus on the seminar's theme.