

## IVA

---

### ***Regime IVA dei servizi elettronici resi tramite intermediari***

di **Marco Peirola**

Il servizio di *e-commerce* può essere reso **direttamente dal proprietario del contenuto elettronico**, ma può anche accadere che la distribuzione del medesimo servizio coinvolga **più soggetti passivi**, che si frappongono tra il fornitore del servizio e il committente finale, come normalmente si verifica nel mercato delle applicazioni per *smartphone*.

In casi del genere, è fondamentale individuare quale sia l'operatore chiamato ad adempiere gli obblighi IVA relativi alla prestazione del servizio elettronico al destinatario finale.

A questo scopo, l'articolo 28 della Direttiva n. 2006/112/CE dispone che, *“qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che **egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale**”*. Nello specifico settore dei servizi digitali, l'articolo 9-bis, par. 1, del Reg. UE n. 282/2011, introdotto dal Reg. UE n. 1042/2013, chiarisce la portata della disposizione anzidetta, stabilendo che, *“se i servizi prestati tramite mezzi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, quale un mercato delle applicazioni, si presume che un soggetto passivo che interviene in detta prestazione **agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi**, a meno che tale prestatore sia **esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti**”*.

Tale presunzione, finalizzata a tassare i servizi in esame il più vicino possibile al consumatore finale, si applica anche, ai sensi del successivo par. 2 dello stesso articolo 9-bis, ai **servizi telefonici prestati via internet**, ivi compresi i servizi vocali su protocollo internet (cd. “VOIP”), ove prestati attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, come - ad esempio - un mercato delle applicazioni, sempreché siano eseguiti con l'interposizione tra il fornitore del servizio e il cliente finale di più soggetti passivi.

Per **superare la presunzione** e, quindi, considerare fiscalmente responsabile il prestatore dei servizi resi tramite mezzi elettronici in luogo dell'intermediario, il par. 1 dell'articolo 9-bis del Reg. UE n. 282/2011 richiede la sussistenza di determinate **condizioni** e la relativa previsione nell'ambito degli accordi contrattuali vigenti tra le parti della catena. È necessario, in particolare, che:

- la fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione del servizio elettronico identifichi tanto il servizio, quanto il relativo fornitore;
- la nota di pagamento o la ricevuta, emessa o resa disponibile per il destinatario finale

al termine della catena distributiva, identifichi tanto il servizio prestato, quanto il relativo fornitore.

La presunzione implica che l'**intermediario**, essendo considerato fornitore del contenuto, riceverà una fattura che riporta, come base imponibile, l'**intero corrispettivo** relativo alla vendita del servizio elettronico. Se, invece, l'intermediario supera la presunzione con le modalità descritte, la fattura emessa dovrà riportare solo il contenuto del **servizio di intermediazione** reso.

La facoltà di designazione del fornitore come responsabile degli adempimenti IVA **non è concessa** al soggetto passivo intermediario che, in relazione alla prestazione di servizi resa per via elettronica, autorizzi l'addebito del relativo corrispettivo al destinatario, ovvero autorizzi l'esecuzione della prestazione, oppure stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione.

È sufficiente, pertanto, che sia soddisfatta anche una sola di tali condizioni per escludere la facoltà di superare la presunzione in capo all'intermediario, in quanto lo stesso risulta aver svolto non già una mera attività prodromica, ausiliaria o accessoria, ma un'**attività determinante e funzionale all'erogazione del servizio** (della quale costituisce una fase) e all'adempimento delle obbligazioni contrattuali verso il committente finale.

Il principio in esame, del resto, è alla base della previsione contenuta nel par. 3 dell'articolo 9-*bis*, in base al quale la presunzione di responsabilità fiscale nei confronti dell'intermediario non si applica al soggetto passivo che, nell'ambito della catena distributiva, provveda solamente al **trattamento dei pagamenti relativi ai servizi elettronici o ai servizi telefonici prestati via Internet**, compresi quelli vocali su protocollo Internet (VOIP), senza di fatto intervenire nella prestazione dei medesimi servizi (es. società fornitrici di carte di credito).

Come indicato nelle Note esplicative della Commissione europea, pubblicate il 3 aprile 2014, affinché un contribuente o l'Amministrazione finanziaria possano accertare se un soggetto passivo interviene nella fornitura di servizi prestati tramite una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, è **necessario appurare i fatti ed esaminare la natura delle relazioni contrattuali**. Ove si riscontrino contraddizioni tra gli accordi contrattuali e la realtà economica, sarà quest'ultima a prevalere.

Di norma, un soggetto passivo partecipa alla prestazione se gli accordi contrattuali o le disposizioni di legge stabiliscono chiaramente che egli agisce in nome proprio ma per conto del prestatore di detti servizi, in linea con la realtà di fatto, cioè con le caratteristiche effettive della prestazione. Tuttavia, è possibile anche che gli accordi contrattuali o le disposizioni di legge non siano definiti con sufficiente chiarezza. In questi casi è necessario procedere ad una **analisi di tutte le caratteristiche della transazione già durante la valutazione iniziale della prestazione**.

È senz'altro indubbio che un soggetto passivo che autorizzi l'addebito al destinatario e/o la

prestazione del servizio e/o stabilisce i termini e le condizioni generali della prestazione intervenga nella prestazione stessa. Molti **altri elementi** possono, però, indicare che un soggetto passivo che interviene in una prestazione sia destinatario della presunzione stabilita dall'articolo 9-bis, par. 1, del Reg. UE n. 282/2011, come per esempio:

- possedere o gestire la piattaforma tecnica attraverso la quale sono prestati i servizi;
- essere responsabile dell'effettiva prestazione;
- essere responsabile della riscossione del pagamento, a meno che la sua partecipazione si limiti esclusivamente al trattamento del pagamento;
- controllare o esercitare influenza sulla determinazione del prezzo;
- essere il soggetto legalmente tenuto a emettere una fattura IVA, ricevuta o nota di pagamento nei confronti dell'utente finale per la prestazione;
- fornire assistenza post-vendita o supporto alla clientela per domande o problemi relativi al servizio;
- esercitare controllo o influenza sulla presentazione e sul formato del mercato virtuale (come i negozi di applicazioni o i siti *web*) in modo tale che il suo marchio e la sua identità risultino molto più predominanti rispetto a quelli di altri soggetti che intervengono nella prestazione;
- avere obblighi o responsabilità giuridici in riferimento al servizio prestato;
- avere l'obbligo di fornire al destinatario dati relativi alla prestazione in questione;
- essere nella condizione di accreditare una vendita senza il permesso o il preventivo consenso del prestatore nei casi in cui la prestazione non è stata ricevuta correttamente.

Infine, si rammenta la necessità che, ogni qualvolta un determinato soggetto passivo partecipante alla catena distributiva sia individuato come fornitore del servizio, e dunque come responsabile per i relativi adempimenti IVA, i successivi soggetti intervenienti (a valle) pongano in essere **procedure e/o meccanismi informativi** tali da consentire a tale fornitore (a monte) di acquisire tutti gli elementi utili - *in primis*, quelli relativi alla localizzazione del committente finale - per la corretta applicazione dell'imposta, risalendo all'indietro lungo la predetta catena.

*Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:*



Seminario di mezza giornata

**L'IVA NELL'E-COMMERCE**

Bologna Firenze Milano Verona