

Risposta n. 802/2021

OGGETTO: Incidenza delle operazioni dei soggetti identificati nel regime IVA OSS sulla determinazione dei requisiti per richiedere il rimborso/compensazione IVA trimestrale e per l'acquisizione dello status di esportatore abituale.

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

QUESITO

La Società Istante Alfa (di seguito anche "la Società" o l'"Istante" o "la Alfa") esercita in via secondaria l'attività di commercio di prodotti via *internet*.

L'attività si svolge nel concreto tramite l'acquisizione dell'ordinativo via WEB da parte dei clienti, l'elaborazione del pagamento in formato digitale, l'organizzazione della consegna per il tramite di autotrasportatori esterni, la consegna fisica del bene al domicilio dell'acquirente.

L'attività, pertanto, è riconducibile alla definizione di commercio elettronico indiretto.

Gli acquirenti si distinguono tra privati consumatori, italiani ed esteri, ed aziende italiane ed estere.

Per quanto attiene alle vendite a distanza intracomunitarie effettuate nei confronti di persone fisiche non soggetti passivi, la Società sostiene di aver provveduto nel corso del triennio 20xx-20xx ad identificarsi direttamente ai fini IVA nei territori

di X, Y, Z, K e J, avendo superato le soglie previste dalla normativa in vigore al tempo.

Detta normativa prevedeva, infatti, che, con riferimento alla territorialità IVA riservata alle vendite a distanza nei confronti di privati consumatori (o assimilati) della UE, tali operazioni, qualora fossero superate le soglie fissate da ciascuno Stato Membro o per opzione, fossero territorialmente rilevanti ai fini IVA nel paese del cessionario privato, quindi, nel luogo del consumo.

La società Alfa aveva recepito quanto indicato in risposta all'interpello ordinario n. ... emettendo fattura per ciascuna singola operazione di vendita nei confronti dei soggetti privati comunitari indicando il valore imponibile dell'operazione e, in luogo dell'ammontare dell'imposta, l'annotazione di operazione non imponibile in Italia ai sensi dell'articolo 41 del DL. 331/1993, convertito in legge n. 427/1993 con la dizione "N7 IVA assolta in altro stato UE".

L'importo dell'IVA dovuta nel paese del cessionario veniva inserito in ciascuna singola fattura su autonomo rigo valorizzato con natura operazione "NI Escluse ex art. 15 DPR 633/1972".

Tali operazioni concorrevano alla formazione del *plafond* e all'acquisizione dello *status* giuridico di esportatore abituale.

Concorrevano, aggiunge la Società, anche al calcolo del presupposto per la determinazione del diritto o meno al rimborso/compensazione del credito IVA trimestrale di cui all'articolo 38*bis*, comma 2, del DPR n. 633/1972 (di seguito anche decreto IVA) in quanto cessioni per corrispondenza verso paesi UE, quindi non imponibili ai sensi dell'articolo 43, comma 1, lettera b), DL n. 331/1993.

La società istante ha recentemente optato per l'applicazione del regime OSS (*One Stop Shop*), con decorrenza dal 1° luglio 2021.

In ragione di tale circostanza, la Alfa chiede se sia corretto proseguire a fatturare le operazioni di cessione di beni nei confronti di soggetti privati europei secondo le modalità sopra indicate anche in data successiva al 1° luglio 2021, data di avvio

dell'OSS, ovvero se le modalità di fatturazione debbano cambiare.

La Società evidenzia come, a seguito dell'opzione per l'applicazione dell'OSS, le operazioni in esame non vengano incluse nella liquidazione periodica IVA, nella comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE), nel modello IVA TR, nella dichiarazione IVA annuale, in quanto già comunicate nella dichiarazione periodica da inviare tramite lo sportello unico.

La circostanza che le operazioni non figurino più all'interno del modello IVA TR e della dichiarazione IVA annuale, inciderebbe in maniera sostanziale sulla determinazione dei requisiti per richiedere il rimborso/compensazione IVA trimestrale ovvero per l'acquisizione dello *status* di esportatore abituale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante si trova nella condizione di versare periodicamente l'IVA estera allo Stato Membro per tutte le operazioni di vendita "sopra soglia" ed inoltre di corrispondere l'IVA ai propri fornitori di beni e servizi, anche a seguito dell'accesso allo sportello unico (OSS).

L'IVA liquidata e versata all'estero non concorre alla liquidazione periodica italiana e, tantomeno, può essere compensata verticalmente con il credito IVA italiano. Questa situazione è sicuramente penalizzante per la società e tradisce la *ratio* agevolativa dell'articolo 8, comma 1, lettera c) del DPR n. 633/1972.

Pertanto, ritiene che, stante il rispetto dei requisiti richiesti dalla normativa per l'acquisizione dello *status* di "esportatore abituale", le fatture emesse nei confronti dei privati consumatori comunitari debbano essere computate tra quelle rilevanti ai fini dell'acquisizione dello *status* stesso, anche qualora non figurino più all'interno della liquidazione IVA periodica e della dichiarazione IVA annuale.

Lo stesso ragionamento viene seguito per la determinazione dei presupposti necessari alla richiesta di rimborso/compensazione del credito IVA trimestrale tramite

il modello IVA TR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il dubbio interpretativo sollevato dall'istante afferisce alla possibilità di far confluire le operazioni attive effettuate a norma dell'articolo 41, comma 1, lettera b) del D.L. n. 331/1993 (modificato dal decreto legislativo 25 maggio 2021, n. 83), poste in essere dai soggetti che aderiscono al regime di cui all'articolo 74*sexies* del DPR n. 633/1972 (anch'esso modificato dal d.lgs. n. 83/2021), nei calcoli previsti dagli articoli 8, comma 2 e 38*bis*, comma 2, del DPR n. 633/1972 rispettivamente per la determinazione del *plafond* per gli acquisti senza applicazione dell'IVA da parte degli esportatori abituali e per l'accesso alla possibilità di ottenere i c.d. rimborsi trimestrali.

Al fine di risolvere la questione prospettata, occorre preliminarmente ricostruire succintamente il contesto normativo di riferimento.

A far data dal 1° luglio 2021 è entrata in vigore una profonda e complessa riforma della disciplina IVA unionale sulle operazioni BtoC, finalizzata alla semplificazione degli adempimenti cui gli operatori sono tenuti per l'assolvimento dell'imposta sui servizi resi in ambito UE a committenti non soggetti passivi, sulle vendite a distanza intracomunitarie di beni, sulle cessioni di beni con partenza e arrivo nel territorio dello stesso Stato membro facilitate da interfacce elettroniche e sulle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi.

Lo scopo della nuova disciplina è quello di applicare in modo generalizzato il principio di tassazione nel paese di consumo, di superare il regime delle soglie precedentemente previsto per le vendite a distanza intraeuropee (permane una soglia per i soggetti passivi che effettuano cessioni o prestazioni intracomunitarie per un valore totale annuo massimo di 10.000 euro, ai quali è consentito di applicare l'IVA del proprio Stato membro) e di eliminare la soglia di esenzione dall'IVA all'importazione per i beni di valore inferiore ai 22 euro.

La riforma è stata adottata a livello unionale attraverso l'approvazione del c.d. pacchetto *e-commerce*, composto da diversi atti legislativi, i più significativi dei quali sono la direttiva n. 2455/2017, la direttiva n. 1995/2019, il regolamento n. 2454/2017, il regolamento n. 2026/2019 ed il regolamento n. 194/2020, che hanno principalmente modificato la direttiva IVA (la direttiva n. 112/2006) ed il regolamento di esecuzione IVA (il regolamento n. 282/2011).

Si segnala, in particolare, il regime speciale disciplinato dal Titolo XII, Capo 6, Sezione 3 della direttiva n. 112/2006, come sostituito dalla direttiva n. 2455/2017, definito "*Regime speciale per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per i servizi effettuati da soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma non nello Stato membro di consumo*", che, nell'ambito del più esteso impianto conosciuto come OSS (*One Stop Shop*), viene denominato "regime UE" (regolamento n. 194/2020, articolo 1, numero 2).

Il d.lgs. n. 83/2021 ha recepito le Direttive 2455/2017 e 1995/2019 nell'ordinamento nazionale introducendo, per quanto di interesse ai fini della presente risposta, all'articolo 38*bis*, commi 1 e 3, del DL n. 331/1993, una nuova definizione di vendite a distanza intracomunitarie e prevedendo, all'articolo 41, comma 1, lettera b), del medesimo decreto legge, il carattere di non imponibilità delle stesse.

All'articolo 74*sexies* del DPR n. 633/1972 sono delineate le regole del regime speciale opzionale adottabile dagli operatori che effettuano tali operazioni.

Giova subito ricordare come la norma da ultimo richiamata, rimandando alla disciplina del regime speciale per i servizi resi da soggetti non UE di cui all'articolo 74 *quinquies*, anch'esso introdotto dal d.lgs. n. 83/2021 (c.d. "regime non UE"), preveda che i soggetti che aderiscono al regime OSS UE siano "*dispensati dagli obblighi di cui al titolo II; qualora sia emessa fattura si applicano le disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti*".

La dispensa dagli obblighi documentali stabiliti dal citato titolo II del decreto IVA sembra generare dubbi circa l'applicabilità delle disposizioni sul *plafond* IVA di

cui all'articolo 8, comma 1, lettera c) del decreto IVA e di quelle sui rimborsi trimestrali di cui all'articolo 38**bis**, comma 2, del medesimo decreto per gli operatori che aderiscono ai regimi speciali in discorso, posto che sembrerebbe determinare l'impossibilità di dichiarare e documentare i requisiti per l'esercizio di dette opzioni.

Occorre precisare, tuttavia, come, sotto un profilo sostanziale, sia condivisibile la ricostruzione del contribuente circa l'ipotesi del riconoscimento dell'agevolazione prevista per gli esportatori abituali anche ai soggetti che effettuano le vendite a distanza di cui trattasi.

La finalità della regolamentazione è, infatti, da ravvisare nell'introduzione di uno strumento agevolativo per le imprese che, svolgendo operazioni attive prevalentemente con l'estero ed operazioni passive prevalentemente in Italia, vedano generarsi un credito IVA, tanto più quanto maggiore è la quota delle operazioni non imponibili sul volume d'affari. Per ovviare a tale situazione, sicuramente penalizzante per l'esportatore, ancorché l'IVA costituisca un credito rimborsabile o compensabile nel tempo, è stato istituito il meccanismo del "*plafond degli esportatori abituali*", che consente di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'imposta entro il limite costituito dall'ammontare delle operazioni non imponibili registrate in un precedente periodo di riferimento fisso o mobile.

Inoltre, sul piano della norma, è d'uopo considerare come l'articolo 41, comma 4, del DL n. 331/1939 preveda che "*agli effetti del secondo comma degli articoli 8, 8-bis e 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di cui ai precedenti commi 1 e 2, sono computabili ai fini della determinazione della percentuale e dei limiti ivi considerati*".

Si ritiene non vi siano, dunque, elementi sostanziali che inducano ad escludere le vendite a distanza di cui all'articolo 41, comma 1, lettere b) del DL n. 331/1993 dal calcolo del *plafond* ai sensi dell'articolo 8, comma 2, del DPR n. 633/1972 posto che, come già evidenziato, il suddetto articolo 41, comma 4, continua a definire le operazioni di cui al comma 2 dello stesso articolo, anche a seguito della nuova

formulazione, come idonee ad essere computate nel conteggio in discorso.

Simile approccio può essere considerato anche in relazione al calcolo dei requisiti previsti dall'articolo 30, comma 2, lettera b) del DPR n. 633/1972 per ottenere i rimborsi trimestrali di cui all'articolo 38**bis**, comma 2, del medesimo decreto IVA.

Il citato comma 2 dell'articolo 38**bis** stabilisce, infatti, che *"il contribuente può ottenere il rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno nelle ipotesi di cui alle lettere a), b) ed e) del secondo comma dell'articolo 30, nonché nelle ipotesi di cui alla lettera c) del medesimo secondo comma quando effettua acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, e nelle ipotesi di cui alla lettera d) del secondo comma del citato articolo 30 quando effettua, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50 per cento dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate, prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero prestazioni di servizi di cui all'articolo 19, comma 3, lettera a-bis)"*.

Il comma 2 dell'articolo 30 stabilisce, tra le altre cose, che: *"il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione (...) b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate"*.

L'articolo 30, comma 2, lettera b) richiama genericamente le operazioni di cui all'articolo 8 e l'articolo 41, comma 4, del DL n. 331/1993, come ricordato, indica le vendite a distanza intracomunitarie di cui al comma 1, lettera b) del medesimo articolo come rientranti tra le operazioni idonee all'applicazione dell'articolo 8 stesso.

Sia in ragione della *ratio* sottesa alla disciplina dei rimborsi trimestrali, volta ad agevolare i soggetti fisiologicamente a credito (tra i quali sicuramente potrebbero essere i soggetti che effettuano vendite a distanza intracomunitarie e versano l'IVA sulle stesse agli Stati membri di consumo tramite il regime OSS UE), sia della formulazione del dettato normativo sopra menzionato, si può ritenere che le vendite a distanza siano da considerarsi tra le operazioni rientranti nel calcolo di cui alla lettera b) del comma 30 anche a seguito della introduzione della nuova disciplina IVA delle stesse.

Occorre, inoltre, chiarire le modalità di documentazione delle operazioni in esame per i soggetti che si avvalgono del regime speciale OSS UE e la compatibilità di dette modalità con l'adozione delle misure agevolative del *plafond* per gli esportatori abituali e dei rimborsi trimestrali.

Come sopra accennato la disciplina introdotta d.lgs. n. 83/2021, in recepimento della riforma unionale, ha previsto una dispensa pressoché generalizzata, per i soggetti che si avvalgono del regime, dagli obblighi di dichiarazione, fatturazione e registrazione ordinariamente previsti ai fini IVA dal titolo II del DPR n. 633/1972.

Per quanto afferisce agli obblighi dichiarativi in ambito OSS UE l'articolo 369 *septies* della direttiva n. 112/2006 prevede che: "*il soggetto passivo che si avvale del presente regime speciale presenta per via elettronica allo Stato membro di identificazione una dichiarazione IVA per ogni trimestre civile, indipendentemente dal fatto che siano o non siano state effettuate cessioni di beni o prestazioni di servizi che rientrano nel presente regime speciale. La dichiarazione IVA è presentata entro la fine del mese successivo alla scadenza del periodo d'imposta cui essa si riferisce*".

Sui contenuti della suddetta dichiarazione provvede l'articolo 369 *octies* della medesima direttiva.

Le norme sono state recepite nell'articolo 74 *sexies*, comma 4 e 4 *bis* del decreto IVA, come modificato dal d.lgs. n. 83/2021, ed all'articolo 74 *quinquies*, comma 6.

In particolare, i soggetti aderenti al regime dichiarano le operazioni

trimestralmente mediante la presentazione di una dichiarazione per via elettronica.

Per quanto attiene alla documentazione delle operazioni che i soggetti sono tenuti a rendere disponibile alle amministrazioni finanziarie ai fini dei controlli, l'articolo 369*duodecies* prevede che: "*1. Il soggetto passivo che si avvale del presente regime speciale conserva una documentazione delle operazioni effettuate nel quadro del presente regime speciale. Essa deve essere sufficientemente dettagliata da consentire all'amministrazione fiscale dello Stato membro di consumo di verificare la correttezza della dichiarazione IVA.*

2. La documentazione di cui al paragrafo 1 deve essere fornita elettronicamente, su richiesta, allo Stato membro di consumo e allo Stato membro di identificazione.

Detta documentazione deve essere conservata per un periodo di dieci anni a partire dal 31 dicembre dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata".

Il d.lgs. n. 83/2021, recependo la norma da ultimo richiamata, ha stabilito, all'articolo 74*quinquies*, comma 10 (applicabile anche al regime di cui OSS UE in funzione del rimando contenuto nell'articolo 74*sexies*, comma 1) che: "*I soggetti di cui al comma 1 conservano un'idonea documentazione delle relative operazioni fino alla fine del decimo anno successivo a quello di effettuazione delle medesime. Tale documentazione è fornita, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria e alle autorità fiscali degli Stati membri ove le operazioni sono state effettuate.*"

Le caratteristiche che la documentazione deve possedere al fine di integrare la condizione di idoneità di cui sopra sono descritte all'articolo 63*quarter* del regolamento n. 282/2011, come modificato dal regolamento n. 2026/2019 (applicabile in Italia senza alcuna necessità di recepimento).

In buona sostanza, al fine di documentare le operazioni effettuate nel contesto dei regimi speciali in discussione non è prevista la tenuta della documentazione ordinaria, né è obbligatoria la fatturazione, stante la dispensa dagli obblighi documentali di cui al Titolo II del DPR n. 633/1972 e la previsione del solo obbligo di conservazione di una documentazione idonea.

Al riguardo, occorre puntualizzare che le modalità di documentazione previste per gli aderenti al regime in esame debbano essere considerate solo con riferimento al contesto del regime stesso e definite con riguardo alle necessità interne al regime, principalmente riconducibili alla possibilità di garantire adeguata base informativa per le verifiche da parte delle amministrazioni finanziarie degli Stati membri di consumo.

Si ritiene, cioè, che la valenza delle disposizioni sugli adempimenti di cui all'articolo 74*quinquies*, comma 2, debba essere circoscritta all'adozione del regime speciale unionale, ma non possa estendersi a quei soggetti che intendono contemporaneamente avvalersi di regimi agevolativi interni, per i quali non sono previsti strumenti di semplificazione documentale.

In altre parole, la dispensa dagli adempimenti per i soggetti che si avvalgono del regime speciale sembra riguardare esclusivamente le dinamiche dichiarative e documentali del regime stesso e non può valere anche nel contesto dell'adozione, seppur concomitante, di strumenti definiti in ambito nazionale e connaturati da esigenze di controllo diverse.

Deve, pertanto, rilevarsi come, in assenza di interventi normativi di segno opposto, i soggetti che effettuano vendite a distanza intracomunitarie, anche se dichiarano e versano l'IVA mediante il regime OSS UE, per potersi avvalere della possibilità di acquistare senza pagamento dell'IVA ai sensi dell'articolo 8 del DPR n. 633/1972 e dei requisiti per ottenere i rimborsi trimestrali ex art. 38*bis* dello stesso decreto, debbano (in aggiunta alla documentazione delle operazioni secondo le regole previste nell'ambito del regime speciale unionale) continuare ad adottare le modalità di fatturazione e contabilizzazione delle vendite a distanza stabilite dalla normativa nazionale in via ordinaria (si vedano l'articolo 2, comma 2 della Legge n. 28/1997 e la circolare dell'Agenzia delle dogane circolare n. 8/D del 27 febbraio 2003).

Dovranno, pertanto, registrare le operazioni nei registri di cui agli articoli 23 e 24 del DPR n. 633/1972, fatturare le stesse a norma dell'articolo 46 del DPR n. 331/1993, presentare la dichiarazione IVA annuale inserendo le transazioni tra quelle

di cui al Quadro VE, Rigo VE30, campo 3 ai fini del *plafond* ed il modello TR, inserendo le operazioni ai rigi TA30 e TD2 ai fini dei rimborsi trimestrali.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)