

Risposta n. 77/2023

OGGETTO: Applicazione del regime IOSS, disciplinato dall'articolo 74-sexies 1 del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 (c.d. decreto IVA), alle piattaforme operanti attraverso il c.d. "dropshipping", con particolare riferimento: al concetto di valore intrinseco; alla corretta individuazione del fornitore presunto di cui all'articolo 14-bis della Direttiva 2006/112/CE (c.d. direttiva IVA), come modificata dalla Direttiva n. 2017/2455; alle modalità di compilazione della dichiarazione IVA IOSS di cui all'art. 74-sexies 1, comma 10, del decreto IVA.

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

QUESITO

La società Alfa (di seguito l'Istante o il Contribuente) svolge l'attività di commercio di beni secondo lo schema del *dropshipping*, sistema di vendita diffuso nell'*e-commerce* mediante il quale l'operatore è in grado di vendere *online* merce che non detiene in magazzino.

Il *dropshipping* prevede l'intervento di tre soggetti: un intermediario (o primo fornitore), un fornitore (o secondo fornitore, cd. *dropshipper*) e il cliente finale del primo fornitore.

Il primo fornitore interviene nella compravendita in qualità di intermediario, cura la pubblicizzazione dei prodotti sul proprio sito *web*, prende in carico l'ordine dell'acquirente finale e lo trasmette al secondo fornitore che spedisce la merce direttamente al cliente finale.

Il soggetto passivo (intermediario o primo fornitore) che vende al cliente finale: i) guadagna una percentuale su ogni compravendita conclusa grazie al suo intervento; ii) dal punto di vista fiscale effettua la cessione nei confronti del consumatore finale.

L'Istante rappresenta che, nel caso in esame, è la società Alfa ad agire in veste di "primo fornitore" o "intermediario" mentre il soggetto operante come "*dropshipper*" è un fornitore cinese che cura la spedizione della merce direttamente al cliente finale.

La spedizione è effettuata per il tramite di uno spedizioniere fino alla dogana (territorio UE) dove avviene lo sdoganamento.

Nella pratica, il Contribuente gestisce tutte le fasi della relazione commerciale con il cliente finale pubblicizzando i prodotti tramite la propria piattaforma *web* e raccogliendo gli ordini.

Dal punto di vista fiscale, la società Alfa effettua la cessione nei confronti del consumatore finale e incassa da quest'ultimo il corrispettivo dopo aver anticipato all'operatore cinese le provviste finanziarie per processare gli ordini dei clienti finali, privati consumatori, localizzati in Italia e in altri paesi UE (Francia, Germania, Austria).

Il Contribuente rammenta che, a seguito del recepimento delle direttive nn. 2017/2455/UE e 2019/1995/UE che modificano le direttive nn. 2006/112/CE e 2009/132/CE, sono entrati in vigore dal 1° luglio 2021 i regimi speciali OSS e IOSS.

Il primo riguarda le vendite intracomunitarie di beni già presenti nel territorio unionale mentre il secondo concerne le cessioni di beni importati nel territorio UE da parte di un soggetto passivo, UE o extra UE, anche per il tramite di un'interfaccia elettronica.

Al riguardo, prosegue l'Istante, l'articolo 14-*bis* della direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che il soggetto passivo che facilita le vendite a distanza tramite un'interfaccia elettronica è considerato fornitore presunto.

Il legislatore, in altre parole, scompone, per *fictio iuris*, le vendite a distanza facilitate tramite interfaccia elettronica in due cessioni:

- una cessione B2B (dal fornitore indiretto a quello presunto);
- una cessione B2C (dal fornitore presunto al cliente finale).

La società Alfa ritiene, nel caso in esame, di operare quale fornitore presunto e che l'operatore cinese assuma la veste di fornitore indiretto.

Nello specifico, l'Istante commercia nel territorio UE beni importati il cui valore intrinseco non supera i 150 euro.

Poiché il valore delle vendite presso gli altri Paesi comunitari eccede la nuova soglia limite di 10.000 euro annui, la società intende aderire al regime IOSS così da poter versare, con un'unica partita IVA, l'imposta afferente alle vendite effettuate in area UE (Italia inclusa).

Ciò posto, il Contribuente chiede chiarimenti in merito all'applicazione del regime IOSS e, in particolare alla corretta:

1. individuazione del fornitore presunto/debitore d'imposta nel caso di *dropshipping*;
2. determinazione del valore intrinseco;
3. applicazione del regime IOSS nell'ipotesi in cui l'Italia sia Stato membro di consumo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al quesito sub 1), il Contribuente ritiene di potere essere considerato "fornitore presunto" in quanto facilita la vendita mediante un'interfaccia elettronica.

In particolare, precisa la società Alfa, i consumatori si collegano alla sua piattaforma e ivi concordano le condizioni di vendita (quantità, tipo di prodotti, prezzo, modalità di pagamento).

Il Contribuente inoltra al fornitore cinese gli ordini ricevuti dai propri clienti e ne anticipa il prezzo.

In relazione al quesito sub 2), l'Istante rileva che il prezzo che essa stessa anticipa al fornitore extra UE non è lo stesso prezzo che i clienti finali leggono sulla piattaforma: se così non fosse, rileva l'Istante, la società non ritrarrebbe alcun guadagno dalla vendita.

Secondo l'esempio prospettato dalla società Alfa, il cliente finale ordina un prodotto al prezzo di 100 euro e il Contribuente inoltra l'ordine ricevuto al fornitore cinese che applicherà all'Istante un corrispettivo inferiore (70 euro).

Ai sensi dell'articolo 1, punto 48), del Regolamento n. 2015/2446/UE, per le merci commerciali il valore intrinseco coincide con il prezzo delle merci stesse "*quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione Europea, esclusi i costi di trasporto e assicurazione, a meno che siano inclusi nel prezzo e non indicati separatamente nella fattura.*"

La società Alfa ritiene che il valore intrinseco del bene dovrebbe coincidere con il valore dichiarato dal fornitore cinese alla dogana e non con il prezzo finale pagato dal consumatore in quanto:

- il prezzo finale risente del ricarico applicato al bene dal Contribuente;
- il valore intrinseco del bene dichiarato alla dogana durante le procedure di sdoganamento non dovrebbe essere comprensivo di ulteriori oneri a meno che questi ultimi non siano specificati separatamente in fattura.

Pertanto, rileva l'Istante, il ricarico da parte del venditore potrebbe essere dettagliato separatamente nel documento che il fornitore cinese presenterà in dogana.

In sostanza, la procedura di acquisto si svolgerebbe come segue:

- il cliente finale compra un prodotto a 100 euro sulla piattaforma elettronica della società Alfa;
- l'Istante inoltra l'ordine al fornitore cinese e gli corrisponde il prezzo concordato di 70 euro;
- l'operatore cinese spedisce direttamente al cliente finale, tramite uno spedizioniere, il pacco contenente la merce e una dichiarazione del suo valore commerciale (70 euro);

- il fornitore cinese annota nella spedizione il codice IOSS della società Alfa e, poiché tale codice è valido, la spedizione è esente da IVA e dazi doganali.

Pertanto, in merito al criterio con cui calcolare la base imponibile, trattandosi di *dropshipping*, l'Istante ritiene necessario operare un distinguo tra:

- il prezzo dichiarato alla dogana (valore intrinseco) su cui applicare l'IVA dei vari Stati UE di consumo in base alla dichiarazione IOSS, che funge da stanza di compensazione;

- il corrispettivo finale richiesto dalla società al proprio cliente. Tale importo ricomprende il ricarico applicato (e, cioè, con riferimento all'esempio illustrato in precedenza, i 30 euro in più rispetto all'importo richiesto dal fornitore cinese).

Secondo il Contribuente, solo il valore relativo al ricarico deve essere inserito nel registro dei corrispettivi mensili, scorporandone l'IVA italiana, visto che costituisce un provento afferente il servizio di intermediazione commerciale prestato dalla società Alfa e non è parte del valore intrinseco del bene importato.

In relazione al quesito sub 3), considerato che il Contribuente vende le merci importate sia in Italia che in altri Stati membri e che l'adesione al regime IOSS è vincolante per tutte le operazioni poste in essere all'interno dell'UE, ogni mese la società dovrà redigere la dichiarazione IOSS indicando, per ciascun Paese di consumo, il valore intrinseco della merce venduta (cioè l'imponibile).

Al riguardo, l'Istante rileva che non è possibile, ad oggi, compilare una dichiarazione IOSS indicando l'Italia come paese di consumo.

Pertanto, la società rappresenta che nella dichiarazione mensile saranno indicate tutte le altre vendite effettuate negli altri Paesi UE e sarà flaggata l'apposita opzione

"nulla da dichiarare" nel caso in cui in un singolo mese si facciano vendite esclusivamente in Italia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto legislativo 25 maggio 2021, n. 83 ha recepito le disposizioni introdotte dalla Direttiva n. 2017/2455/UE e dalla Direttiva n. 1995/2019/UE circa le regole IVA applicabili all'*e-commerce* transfrontaliero *business-to-consumer* (B2C) ed ha apportato le pertinenti modifiche al DPR 26 ottobre 1972 n. 633 (anche decreto IVA) ed al decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

L'intento del legislatore unionale è diretto ad attuare una robusta semplificazione degli obblighi IVA per le imprese, UE ed extra UE, operanti nel predetto settore consentendo loro di avvalersi di un sistema uniforme, a carattere opzionale (il cd. sportello unico), per dichiarare e versare l'imposta dovuta nel solo Stato membro di registrazione/identificazione relativamente alle forniture transfrontaliere di beni e servizi.

Le disposizioni introdotte modificano radicalmente il preesistente regime speciale (*Mini One Stop Shop*) ampliandone l'estensione sotto il profilo soggettivo (destinatari dei nuovi regimi sono i soggetti passivi UE ed extra UE nonché le interfacce elettroniche le quali, ove facilitino le cessioni di beni, si considerano aver ricevuto e fornito i beni esse stesse) ed oggettivo, risultandovi incluse talune cessioni nazionali di beni, le vendite a distanza intracomunitarie di beni, le vendite a distanza di merci provenienti da Paesi e

territori extra UE nonché tutte le prestazioni di servizi aventi luogo nel territorio unionale oltre, ovviamente, ai servizi transfrontalieri digitali già coperti dal MOSS.

Con specifico riferimento alle vendite a distanza di beni importati, fattispecie in cui ricade la questione oggetto dell'istanza di interpello in esame, non solo viene disposta la eliminazione della esenzione da IVA per le importazioni di merci entro il valore di 22 euro, ma vengono altresì introdotti due meccanismi opzionali semplificati per la riscossione dell'imposta relativa alle vendite di prodotti importati con valore intrinseco non superiore a 150 euro:

1) il regime IOSS disciplinato dall'articolo 74-*sexies* 1 del decreto IVA che prevede il pagamento dell'IVA da parte dell'acquirente finale al momento della transazione commerciale e consente al venditore (fornitore/fornitore presunto) di versare successivamente il tributo direttamente al suo Stato di identificazione;

2) il regime speciale di cui all'articolo 70.1 del decreto IVA destinato essenzialmente agli operatori postali, vettori espresso ed altri agenti doganali che agiscono in qualità di rappresentanti in dogana e che devono garantire la correttezza del valore intrinseco, dell'aliquota IVA applicata, dell'imposta riscossa nonché la corrispondenza con il valore commerciale.

In tale ambito, l'acquirente paga l'imposta al dichiarante/rappresentante che presenta le merci in dogana il quale, a sua volta, versa alle autorità doganali la sola imposta ricevuta in pagamento nel corso del mese.

Ciò premesso, in relazione ai quesiti posti dalla società Alfa si osserva quanto segue.

Con riferimento al quesito sub 1), la scrivente concorda con la tesi prospettata dall'Istante circa il ruolo da essa svolta nelle operazioni commerciali descritte nella istanza di interpello.

Si ritiene, in particolare, che l'attività della società Alfa sia riconducibile a quella propria del "fornitore presunto" di cui all'articolo 14-*bis* della direttiva IVA (come modificata dalla Direttiva n. 2017/2455) ai sensi del quale se un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di una interfaccia elettronica (quale una piattaforma, un portale o altri mezzi analoghi), le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi con spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro, si considera che lo stesso soggetto passivo che facilita la vendita abbia ricevuto o ceduto detti beni.

Il legislatore nazionale recepisce la predetta disposizione unionale all'articolo 2-*bis*, comma 1 del decreto IVA, (rubricato Cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche), ai sensi del quale sono ritenute cessioni di beni effettuate dal soggetto passivo - che facilita le stesse tramite l'uso di una interfaccia elettronica, un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi - : (...) "*b*) le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o da paesi terzi, di cui all'articolo 38*bis*, commi 2 e 3 del decreto legge 30 agosto 1993, n.331, convertito, con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro."

Il comma successivo stabilisce, inoltre, che: "*Il soggetto passivo che facilita tramite l'uso di una interfaccia elettronica le cessioni di beni di cui al comma 1 si considera cessionario e rivenditore di detti beni*".

La *fictione juris* operata dal legislatore consente, quindi, di ravvisare nel soggetto passivo che facilita la cessione il soggetto che riceve i beni (dal fornitore indiretto) e

che li cede (in qualità di fornitore presunto) al consumatore finale. Di conseguenza, ai fini IVA, il soggetto passivo che facilita la cessione attraverso una interfaccia elettronica figura quale fornitore effettivo dei beni ed è tenuto, come tale, alla riscossione e all'assolvimento del tributo.

Schematizzando, l'impianto impositivo della vendita a distanza di un bene importato da un territorio terzo o da paese terzo mediante la facilitazione di una piattaforma residente è scomponibile, in base alla *fictio iuris* prevista dalla norma, in due diverse operazioni: l'operazione di acquisto del prodotto all'esterno dell'Unione Europea da parte della piattaforma e la successiva rivendita dello stesso nei confronti dell'acquirente finale non soggetto passivo da parte della medesima piattaforma.

La prima operazione, tra il fornitore extra UE e la piattaforma, non verrà assoggettata ad imposta in quanto fuori campo IVA per difetto di territorialità, essendo considerata alla stregua di una operazione senza trasporto.

La seconda, dall'interfaccia elettronica all'acquirente finale, sarà la cessione alla quale viene assegnato il trasporto e, pertanto, soggetta ad IVA.

Nel caso di opzione per il regime IOSS, occorrerà dichiarare e versare detta IVA attraverso il portale dedicato. L'introduzione del bene sul territorio unionale non verrà sottoposta ad imposizione in dogana posto che, fornito l'identificativo IOSS in quella sede, il pagamento dell'IVA verrà posticipato al tempo della dichiarazione IOSS relativa al periodo (entro la fine del mese successivo all'operazione).

L'applicabilità di tale regime alle piattaforme operanti attraverso il c.d. "*dropshipping*" è, peraltro, indirettamente confermata dalle Note esplicative della Commissione UE sul commercio elettronico, pubblicate a settembre 2020 (cfr. par.2.1.8).

Sulla base dell'impianto normativo sopra delineato, si ritiene, in relazione al quesito sub 2), che l'importo da prendere in considerazione per l'applicazione dell'imposta è rappresentato dal corrispettivo pagato alla società istante dall'acquirente finale.

Ciò, oltre ad essere pienamente in linea con le disposizioni del decreto IVA per quanto concerne la determinazione della base imponibile, risulta coerente con le indicazioni contenute nelle Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico redatte dai servizi della Commissione europea in cui viene precisato che "*il valore intrinseco all'importazione è il prezzo netto pagato dall'acquirente al momento della cessione, ossia nel momento in cui è stato accettato il pagamento da parte dell'acquirente.*"(cfr. pag. 75 delle Note esplicative).

Il predetto documento suggerisce, altresì, all'operatore che si avvale del regime speciale IOSS di indicare "*sulla fattura (se emessa) o sulla fattura commerciale che accompagna i beni ai fini dello sdoganamento (...) il prezzo pagato dall'acquirente*"(cfr. pag. 65 delle Note esplicative).

Riguardo, infine, al quesito sub 3), relativo alle modalità di compilazione della dichiarazione IVA IOSS di cui all'art. 74-*sexies* 1, comma 10, del decreto IVA per le operazioni di vendita a distanza in cui l'Italia sia lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione, la scrivente conferma che le predette operazioni devono essere distintamente indicate, suddivise per aliquota di riferimento, nella dichiarazione IVA IOSS da presentarsi, con cadenza mensile, entro la fine del mese successivo cui la predetta dichiarazione si riferisce (cfr. l'allegato "F" relativo allo "Schema di dati per la dichiarazione mensile IVA riepilogativa delle operazioni effettuate

dai soggetti passivi identificati al regime *import scheme* di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. prot. 168315 del 25 giugno 2021).

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)