

Risposta n. 51/2023

OGGETTO: Applicabilità del regime speciale OSS per le cessioni a distanza intracomunitarie

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

QUESITO

La società Alfa S.p.A. (in prosieguo anche l'Istante o Alfa) è una casa di moda che commercializza i propri prodotti anche tramite operazioni di vendita a distanza nei confronti di consumatori finali residenti nella UE ed in Paesi terzi.

Per l'effettuazione delle descritte transazioni l'Istante si avvale talora di altri soggetti quali *boutique*, piattaforme elettroniche e società terze.

L'Istante - nel precisare che, con riferimento alla fattispecie in esame, considera di aver superato la soglia di 10.000 euro per le vendite a distanza intracomunitarie e che, pertanto, le predette operazioni rilevano ai fini IVA nello Stato membro di spedizione/

trasporto del bene a destinazione dell'acquirente - intende sottoporre all'attenzione della scrivente le fattispecie di seguito illustrate perché foriere di possibili criticità.

Caso n.1

Clienti tedeschi, consumatori finali, acquistano prodotti a marchio "Alfa" tramite piattaforma elettronica o presso la boutique italiana. In entrambi i casi i beni vengono inviati dal magazzino italiano dell'Istante o dalla boutique italiana al domicilio degli acquirenti in Germania. L'Istante chiede se le descritte operazioni rientrino nel regime OSS. L'Istante desidera, altresì, sapere se qualora l'acquirente, privato consumatore stabilito in Italia, acquisti il bene presso la boutique tedesca e quest'ultima provveda a spedirlo al domicilio italiano del cliente, tale operazione possa essere dichiarata dalla boutique tedesca tramite OSS.

Caso n. 2

Clienti francesi, consumatori finali, acquistano prodotti a marchio "Alfa" tramite piattaforma elettronica. Detti beni - preventivamente ceduti all'Istante da Beta, la società tedesca del medesimo Gruppo - sono spediti da un magazzino dell'Istante situato in Germania e munito di uno specifico identificativo IVA tedesco e trasportati a destinazione (Francia) da una società di spedizioni terza su incarico dell'Istante. L'Istante chiede se può fruire, previa registrazione in Italia, del regime OSS per assolvere l'imposta relativa alle cessioni nei confronti dei consumatori finali francesi. L'Istante chiede, altresì, quale sia il trattamento IVA applicabile all'acquisto dei predetti beni dalla consociata tedesca Beta.

Caso n. 3

Clienti francesi, consumatori finali, acquistano prodotti a marchio "Alfa" tramite piattaforma elettronica. I prodotti, ceduti dall'Istante ai propri clienti previo acquisto dalla consociata tedesca Beta, sono spediti da uno dei negozi o dal magazzino tedesco di proprietà di Beta al domicilio francese degli acquirenti con trasporto a cura dell'Istante. L'Istante chiede se può aderire al regime OSS, registrandosi al portale in Italia, per assolvere l'imposta relativa ai beni venduti ai clienti finali francesi. L'Istante chiede, altresì, come qualificare ai fini IVA la transazione con Beta, la consociata tedesca.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Riguardo alla prima delle fattispecie rappresentate al **Caso n. 1** (cliente tedesco, consumatore finale, che acquista online prodotti "Alfa" spediti dall'Italia), l'Istante ritiene trattarsi di vendita a distanza intracomunitaria in quanto, sebbene la cessione venga facilitata da una piattaforma elettronica, il fornitore è un soggetto passivo stabilito nella UE. Non si applica, quindi, la presunzione prevista dall'articolo 2-*bis*, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (in prosieguo, "decreto IVA"). L'Istante potrà assolvere gli adempimenti tributari e contabili relativi alle predette operazioni tramite il portale OSS.

A parere dell'Istante l'anzidetta soluzione si applica anche qualora il cliente acquisti il bene presso la propria *boutique* italiana con trasporto/spedizione della merce al domicilio del cliente in Germania. In tal caso, osserva l'Istante, essendo rispettata la condizione del trasporto del bene in un altro Stato a cura del fornitore, sussistono le condizioni per qualificare l'operazione come vendita a distanza intracomunitaria.

Riguardo alla seconda fattispecie concernente l'ipotesi in cui il fornitore è stabilito in Germania e il consumatore finale in Italia, l'Istante ritiene possibile ricorrere al

regime OSS, attesa la necessità di garantire recepimento ed applicazione uniforme alle disposizioni unionali in tutti gli Stati membri.

In merito alla fattispecie esposta al **Caso n. 2**, l'Istante ritiene che essa soddisfi le condizioni richieste dal legislatore per qualificare le descritte transazioni come "*vendite a distanza intra UE*" cui applicare il regime OSS. Al riguardo Alfa rileva che "*non incide sul regime delle vendite a distanza e sulla possibilità di ricorrere all'OSS il fatto che Alfa venda al cliente finale francese beni trasportati/spediti dai suoi magazzini siti in Germania*".

Tale soluzione, precisa l'Istante, trova conferma al caso n. 15 illustrato dai servizi della Commissione europea nelle Note esplicative pubblicate nel settembre 2020. Ritiene, inoltre, l'Istante che la cessione della merce da Beta (consociata tedesca) ad Alfa (in possesso di un numero identificativo IVA tedesco) sia una cessione domestica da assoggettare ad IVA tedesca trovandosi i beni in Germania.

A parere dell'Istante il **Caso n. 3** è assimilabile ad una operazione triangolare "*atipica*", non avendo l'acquirente francese destinatario finale dei beni lo *status* di soggetto passivo di imposta. Ne consegue, osserva l'Istante, che - risultando precluso il ricorso alla disciplina delle cessioni a catena regolate dall'articolo 36-*bis* della direttiva IVA e dall'articolo 41-*ter* del D.L. n. 331/1993, stante la impossibilità di designare il privato consumatore come "*debitore di imposta*" - Alfa, in qualità di soggetto intermedio, dovrebbe identificarsi nello Stato membro di consumo per perfezionare l'acquisto intracomunitario ed effettuare una successiva cessione interna nei confronti dell'acquirente finale.

L'Istante rileva che per una fattispecie similare presentata nel corso della 120^a riunione del Comitato IVA (*Working paper* n. 1040), la Commissione europea ha ritenuto, ragionando sulla base della disciplina delle vendite a catena, che se in una transazione B2B2C l'operatore intermedio non è identificato ai fini IVA nello Stato membro di spedizione/trasporto dei beni ed il trasporto viene imputato alla cessione (non imponibile) effettuata dal primo cedente della catena all'operatore intermedio e tale cessione è seguita dall'acquisto intracomunitario effettuato dall'operatore intermedio nello Stato membro di destinazione finale della merce, la successiva cessione al consumatore finale non è qualificabile come vendita a distanza ma come cessione interna "*in quanto vendita senza trasporto nello SM di consumo*".

L'Istante non condivide la ricostruzione della Commissione. Essa evidenzia che la Commissione - negando all'operatore intermedio la possibilità di ricorrere all'OSS per l'assolvimento dell'IVA e richiedendo, per contro, che questi assuma "*un numero identificativo IVA nello Stato membro del consumatore finale*" - minimizza la finalità semplificatoria delle riforme introdotte dal legislatore unionale con le direttive (UE) 2017/2455 (direttiva sul commercio elettronico) e (UE) 2018/1910 (direttiva *Quick fixes*). Secondo l'Istante la fattispecie in esame trova compiuta soluzione mediante una interpretazione estensiva dell'articolo 141 della direttiva IVA e delle disposizioni nazionali di recepimento (articoli 38, co. 7, e 40, co. 2, D.L. n. 331/1993) tale da consentirne l'applicazione anche al caso in cui l'acquirente finale sia un privato consumatore. Non c'è motivo, prosegue l'Istante, per escludere la semplificazione prevista dal legislatore per le operazioni a catena nel caso in cui l'acquirente finale della catena non sia un *business* ma un *consumer*. In tal caso, osserva l'Istante, ferma restando

la rilevanza IVA dell'operazione nel Paese di destinazione della merce, la sola differenza sarebbe che *"il debito di imposta non si sposta sull'acquirente finale ma resta in capo all'operatore intermedio il quale però dovrebbe poter assolvere l'IVA attraverso il regime semplificato dell'OSS"*.

Coerentemente a tale impostazione, l'Istante conclude sottolineando che la gestione dei profili IVA nel Caso n. 3 dovrebbe portare a ritenere: i) non imponibile l'operazione di cessione intracomunitaria tra Beta (consociata tedesca), primo cedente, e Alfa, primo cessionario (ai sensi dell'art. 138 della direttiva IVA e dell'articolo 41, D.L. n. 331/1993); ii) non imponibile l'acquisto in Germania da parte di Alfa, ai sensi dell'articolo 38, comma 7, D.L. n. 331/1993 e dell'art. 141 della direttiva IVA; iii) rientrante nel regime OSS la vendita dei beni effettuata da Alfa all'acquirente finale francese, privato consumatore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il decreto legislativo 25 maggio 2021, n. 83 sono state recepite le disposizioni introdotte dalle direttive (UE) 2017/2455 e 1995/2019 riguardanti le regole IVA applicabili all'*e-commerce* transfrontaliero, apportando le relative modifiche al decreto IVA e al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

La semplificazione degli obblighi IVA per le imprese, UE ed *extra-UE*, operanti nell'*e-commerce* transfrontaliero è stata attuata mediante l'introduzione di un sistema europeo di assolvimento dell'IVA - centralizzato, digitale e a carattere opzionale - che

ricomprende, oltre ai servizi elettronici, di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione già rientranti nel previgente regime MOSS, le seguenti operazioni:

- 1) le cessioni a distanza intracomunitarie di beni;
- 2) le vendite a distanza di merci importate da territori terzi o Paesi terzi;
- 3) le cessioni domestiche di beni facilitate da piattaforme;
- 4) le forniture di servizi da parte di soggetti passivi non stabiliti all'interno

dell'Unione europea o da soggetti passivi stabiliti nell'Unione europea ma non nello Stato membro di consumo.

La struttura delineata dal legislatore unionale si attua mediante la introduzione di nuovi regimi speciali IVA per: i) i servizi resi da soggetti non UE (regime OSS non UE); ii) i servizi resi da soggetti UE per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e le cessioni domestiche facilitate da piattaforme (regime OSS UE); iii) le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi (*regime Import scheme*).

L'intero impianto normativo si fonda sulla estensione del mini sportello unico per l'IVA (operante solo per i servizi TTE) a tutte le operazioni sopra distintamente elencate. Tramite l'ampliato sportello unico è, quindi, possibile dichiarare e versare l'imposta dovuta nel solo Stato membro di registrazione/identificazione relativamente alle forniture transfrontaliere di beni e servizi.

I dubbi interpretativi sollevati dalla Società mediante l'istanza di interpello in esame concernono l'area applicativa dell'articolo 14, par. 4, della direttiva IVA e della correlata norma di recepimento, l'articolo 38-*bis* del D.L. n. 331/1993 (recante la definizione e disciplina delle vendite a distanza *intra*-UE) e delle regole di territorialità

IVA delle vendite a distanza alla luce delle semplificazioni introdotte dal regime speciale OSS.

Con riferimento alla prima fattispecie rappresentata al **Caso n. 1**, la scrivente concorda con la soluzione prospettata dall'Istante. La cessione dei beni, acquistati *online* o presso la boutique italiana, e successivamente spediti dai magazzini/negozi italiani di Alfa al domicilio tedesco degli acquirenti, privati consumatori, si qualifica come vendita a distanza intracomunitaria trattandosi di beni spediti/trasportati dal fornitore (Alfa), soggetto passivo stabilito nella UE, da uno Stato membro (Italia) diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente privato consumatore. I relativi adempimenti IVA potranno essere assolti tramite OSS previa registrazione al portale.

Con riferimento alla seconda fattispecie rappresentata - in cui, "*a parti invertite*", il fornitore è stabilito in Germania e il cliente è invece italiano - si rileva che il quesito posto mira a chiarire, in definitiva, gli adempimenti cui è tenuto un fornitore tedesco in Germania. Al riguardo, si osserva che esula dalle competenze della scrivente la fornitura di chiarimenti relativi ad aspetti applicativi di pertinenza di altro Stato membro (incluse le condizioni previste dalla Germania per l'iscrizione al portale OSS tedesco).

Con riferimento alla fattispecie descritta al **Caso n. 2**, la circostanza che i beni siano spediti in Francia dal magazzino dell'Istante munito di proprio identificativo IVA tedesco non osta alla qualifica della descritta operazione come vendita a distanza intracomunitaria e al ricorso al regime speciale OSS per l'assolvimento dell'imposta dovuta nel Paese di destinazione finale dei beni.

Si ritiene parimenti corretto considerare come cessione domestica in Germania la vendita effettuata da Beta, consociata tedesca, nei confronti di Alfa dei beni a marchio "Alfa" presenti sul territorio tedesco.

In relazione alla fattispecie rappresentata al **Caso n.3**, infine, si rappresenta quanto segue. L'articolo 141 della direttiva IVA subordina la possibilità che gli Stati membri adottino misure particolari per non assoggettare all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel proprio territorio al rispetto delle condizioni ivi specificamente previste tra cui, in particolare, la circostanza che: *"il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro in questione"* (lett. d) e che *"il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato in cui l'imposta è dovuta"* (lett. e).

L'articolo 38, comma 7, del D.L. n. 331/1993, recepisce in modo puntuale la disposizione unionale e dispone la non debenza dell'imposta per l'acquisto intracomunitario nello Stato da parte di soggetto passivo di imposta in altro Stato membro di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro ed inviati nel territorio dello Stato *"a propri cessionari, soggetti passivi d'imposta, assoggettati all'imposta per gli acquisti intracomunitari effettuati, designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione"*.

Stante il chiaro tenore letterale delle norme ricordate, la soluzione suggerita dall'Istante non appare percorribile: la circostanza che il destinatario finale della merce è un privato consumatore impedisce, difatti, l'applicazione del regime delle operazioni c.d. triangolari o *"a catena"*.

Tanto premesso, la scrivente ritiene che la cessione tra Beta ed Alfa sia qualificabile come operazione interna trovandosi i beni in territorio tedesco. L'assolvimento dell'imposta e i relativi adempimenti contabili seguiranno le regole previste dall'ordinamento tedesco.

La successiva operazione di invio dei beni dalla Germania alla Francia seguirà la disciplina dettata dal legislatore unionale agli articoli 17 e 21 della direttiva IVA (recepiti in Italia dagli articoli 41, 2°co., lett. c), e 38, 3°co., lett. b), D.L. n. 331/1993.). In buona sostanza l'Istante, inviando in altro Stato membro i beni della propria impresa, realizza una operazione assimilata ad una cessione intracomunitaria cui segue il parallelo acquisto intracomunitario. Il descritto schema operativo comporta la necessità che il fornitore (l'Istante) si identifichi nello Stato membro di invio della merce (Francia) per l'assolvimento degli adempimenti fiscali e contabili previsti dalla legislazione del predetto Stato. La successiva cessione dei beni agli acquirenti francesi, consumatori finali, costituisce una vendita interna soggetta all'IVA francese.

Tale soluzione, peraltro, appare in linea con le conclusioni cui perviene la Commissione analizzando, nell'ambito del *Working paper* n. 1040 del Comitato IVA citato dall'Istante, il rapporto tra la nozione di "*vendita a distanza intracomunitaria di beni*" di cui all'articolo 14, 4°comma, n.1, della direttiva IVA e le regole di territorialità fissate dagli articoli 31 e ss. della medesima direttiva.

(firmato digitalmente)