

DIGITAL SERVICE TAX ED IVA: NOVITÀ DAL 2020

Di seguito sintetizziamo le principali novità in tema di Digital Service Tax ed IVA in vigore dal 1° gennaio 2020.

Digital Service Tax

La Digital Service Tax (d'ora in poi, "DST"), operativa dal 1° gennaio 2020, è costituita dalle previsioni introdotte con la legge di bilancio 2019, di fatto mai applicate (mancava un decreto di emanazione governativa), così come modificate ed integrate dalla legge di bilancio 2020.

Una tassazione del 3% (verosimilmente da ascrivere all'area delle imposte indirette, e quindi non coperta dalle convenzioni contro le doppie imposizioni) è quindi ora da applicare sui ricavi lordi (al netto dell'IVA e di altre eventuali imposte indirette) relativi alla fornitura di taluni servizi digitali.

Requisito soggettivo

Si tratta di un gruppo relativamente ristretto di contribuenti, trattandosi di imprese che, nell'anno solare 2019 (evidente l'onere di procedere ad un calcolo ora per allora) hanno conseguito – o individualmente, oppure (in caso di esito negativo a livello individuale) a livello di gruppo (deve ritenersi, senza limitazioni geografiche), un fatturato totale di almeno 750 milioni di Euro (non necessariamente nell'ambito dei soli servizi digitali) ed un fatturato in Italia – relativamente ai servizi oggetto della tassazione in parola – di almeno 5 milioni e mezzo di euro.

Va peraltro segnalato che la DST non si applica ai servizi digitali (tassabili ma) resi all'interno di uno stesso gruppo.

Requisito oggettivo

I servizi digitali in questione sono rappresentati da:

- a) la collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di quella interfaccia (si pensi, ad esempio, alla pubblicità su Google);
- b) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale multiutente, in grado di consentire agli utenti di comunicare e interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura di beni o servizi (si pensi, ad esempio, alle vendite di usato su E-bay);
- c) la trasmissione di dati raccolti presso gli utenti e generati dall'uso di una interfaccia digitale (si pensi, ad esempio, ai dati raccolti dai servizi di musica in streaming).

Sono invece esclusi, tra l'altro, servizi in varia misura correlati a quelli appena evidenziati, ma non coincidenti, quali, ad esempio, la fornitura di beni e servizi a valere su piattaforme digitali (si pensi, ad esempio, alle merci cedute da Amazon), oppure la fornitura di beni e servizi svolta direttamente dalla piattaforma digitale del produttore (si pensi, ad esempio, a tutte le vendite on-line di beni di lusso gestite direttamente dalle case produttrici, anche se affidate "in service" a terze parti).

Requisito territoriale

Occorre infine che i ricavi in questione siano territorialmente ricollegabili al territorio italiano; in proposito la norma prevede che il nesso territoriale sia costituito dalla localizzazione dell'utente dei servizi digitali, specificamente declinata in base al tipo di servizio tassabile; volendo semplificare al massimo, il ricavo è tassabile se il terminale di utilizzo del servizio (tassato) è ubicato in Italia (trattandosi di dispositivi elettronici, la relativa localizzazione è complessa ma non impossibile, attesa la possibilità di individuare il cosiddetto "Internet Protocol address").

Base imponibile

Va calcolata moltiplicando i ricavi relativi ai servizi imponibili realizzati in tutto il mondo per la “percentuale” di tali servizi localizzati in Italia.

La “percentuale” è pari:

- nel caso a), alla percentuale di messaggi pubblicitari veicolati su terminali collocati in Italia;
- nel caso b), alla percentuale di consegne di beni o servizi ad utenti che hanno comunicato/interagito o hanno aperto un “account” con un terminale localizzato in Italia;
- nel caso c), alla percentuale di utilizzatori i cui dati sono stati generati o raccolti durante un collegamento con l’interfaccia digitale dall’Italia.

Dichiarazione e versamento

La dichiarazione e il versamento sono annuali, con scadenza rispettivamente il 31 marzo ed il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello rilevante ai fini della DST: le prime scadenze saranno nel 2021 a valere sul 2020.

I gruppi di imprese debbono nominare una singola società come soggetto titolare di tutti gli adempimenti del gruppo (una sorta di consolidato della DST); i soggetti non residenti (privi di stabile organizzazione in Italia o di numero identificativo ai fini IVA in Italia) debbono identificarsi presso le autorità fiscali italiane; i soggetti extra-UE senza stabile organizzazione in Italia debbono nominare un rappresentante fiscale in Italia. Infine, i soggetti fiscalmente residenti in Italia sono responsabili in solido con i soggetti dello stesso gruppo fiscalmente residenti all’estero.

Obblighi contabili

Occorre istituire una contabilità mensile relativa ai ricavi conseguiti e alla "percentuale" applicata.

È inoltre necessario registrare gli importi incassati in valute diverse dall'Euro ed il relativo controvalore in quest'ultima divisa, utilizzando il cambio normativamente previsto.

Accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso

Si applicano le norme previste ai fini IVA.

Le novità in tema di scambi intracomunitari in vigore dal 1° gennaio 2020 (“Quick Fixes”)

Dal 1° gennaio 2020 sono entrate in vigore, a livello comunitario, rilevanti novità relative alla disciplina degli scambi intracomunitari (c.d. “Quick Fixes”), talune delle quali già operanti anche in Italia (in quanto previste da Regolamenti UE), mentre altre richiederebbero, in quanto previste da una Direttiva comunitaria, specifiche norme di recepimento a livello nazionale.

Ad oggi, tuttavia, né le une né le altre sono state recepite nella legislazione italiana, né sono state pubblicate istruzioni dell'Amministrazione finanziaria relative alla “gestione” degli scambi intracomunitari sulla base delle norme italiane oggi vigenti.

1 – La disciplina delle vendite a catena

Le c.d. “vendite a catena” intracomunitarie (e cioè le cessioni in cui intervengono più di due operatori comunitari, con trasporto o spedizione della merce direttamente dallo Stato membro del primo cedente allo Stato membro dell'ultimo cessionario) fino ad oggi sono state connotate dalla semplificazione prevista per le operazioni “triangolari comunitarie semplificate”.

Le semplificazioni già previste per le “triangolari comunitarie”

Per le operazioni “triangolari comunitarie semplificate”, che vedono l’intervento di tre soggetti IVA appartenenti a tre Stati membri diversi, la semplificazione consiste nel consentire all’operatore intermedio (il c.d. “promotore”) di non doversi identificare ai fini IVA nello Stato membro di destinazione del bene, a condizione che tale soggetto designi il cessionario finale quale “debitore dell’imposta” dovuta per l’acquisto intracomunitario del bene effettuato nel proprio Stato.

L’Amministrazione finanziaria (C.M. n. 145/1998) ha peraltro escluso, in modo categorico, che le operazioni “quadrangolari” (con più di tre soggetti) possano godere delle semplificazioni previste per le triangolari comunitarie, rendendosi viceversa necessario in tali casi un’“interruzione dei rapporti” mediante l’obbligo d’identificazione ai fini IVA nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni.

Ratio e contenuto delle nuove disposizioni in tema di vendite a catena

In ambito comunitario, in diverse Sentenze degli ultimi anni la Corte di Giustizia ha affermato il principio secondo il quale, nelle vendite a catena, del regime di non imponibilità proprio delle cessioni intracomunitarie può beneficiare soltanto la cessione alla quale può essere imputato il trasporto (o la spedizione) comunitario.

Si trattava quindi di prevedere un criterio che consentisse di individuare a quale delle diverse cessioni “a catena” fosse imputabile il trasporto o la spedizione dei beni, perché (solo) tale cessione avrebbe potuto fruire del regime di non imponibilità.

A tale esigenza ha dato risposta il nuovo articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE (introdotto dalla Direttiva UE 2018/1910), applicabile nel caso di beni oggetto di cessioni consecutive (tre o più soggetti) spediti o trasportati tra

due Stati membri, e, in particolare, direttamente dallo Stato membro del primo cedente a quello dell'ultimo cessionario della catena.

Verificandosi tali condizioni, l'articolo 36-bis individua la cessione cui è imputabile il trasporto o la spedizione dei beni, stabilendo, quale regola generale, che tale cessione è quella effettuata nei confronti dell'“operatore intermedio”, e cioè del soggetto cedente, all'interno della catena, diverso dal primo cedente, e che spedisce o trasporta i beni coi propri mezzi o tramite un terzo che agisce per suo conto.

Qualora però l'“operatore intermedio” comunichi al proprio cedente il numero identificativo IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati, il trasporto o la spedizione saranno imputati alla cessione effettuata dall'“operatore intermedio” (che costituirà pertanto la cessione non imponibile, risultando invece imponibile quella effettuata nei confronti di tale soggetto).

Operazioni non interessate dalle nuove disposizioni

Considerato il tenore della norma, le nuove disposizioni non si applicano nel caso in cui il trasporto o la spedizione siano effettuati dal primo cedente o dal destinatario finale, come anche – per espressa previsione normativa – nel caso di transazioni realizzate attraverso piattaforme o portali elettronici di cui all'articolo 14-bis della Direttiva 2006/112/CE.

Inoltre, richiedendosi che i beni siano spediti o trasportati tra due Stati membri, la nuova disciplina non riguarda le cessioni a catena che prevedano importazioni o esportazioni, o che abbiano ad oggetto cessioni effettuate esclusivamente all'interno di uno Stato membro.

Impatto sulle c.d. “triangolari nazionali”

Da un punto di vista italiano, l'articolo 36-bis in commento non dovrebbe impattare sull'articolo 58 del D.L. 331/1993, relativo alle c.d. “triangolari

nazionali”, nelle quali il primo e il secondo cedente sono italiani e il destinatario finale dei beni è soggetto passivo in un altro Stato membro; per tali operazioni, se i beni sono spediti o trasportati direttamente a destinazione dal primo cedente (anche se non mancano aperture giurisprudenziali pure per le ipotesi di trasporto o spedizione curati dal secondo cedente italiano), entrambe le cessioni effettuate dai soggetti nazionali risultano non imponibili. Tuttavia, resta da valutare (è auspicabile un parere dell’Amministrazione finanziaria al riguardo) il “disallineamento” di tale disposizione rispetto all’orientamento della Corte di Giustizia che, come si è visto, ha stabilito in generale che nelle operazioni triangolari solo una cessione (quella cui è imputabile il trasporto o la spedizione dei beni) possa beneficiare della non imponibilità prevista per gli scambi comunitari.

2 – La rilevanza del numero identificativo IVA nelle cessioni intracomunitarie

Altra novità “sostanziale” nell’ambito della disciplina delle cessioni intracomunitarie è quella introdotta dall’articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE (su cui è intervenuta ancora la Direttiva UE 2018/1910), in merito alla “nuova valenza” assunta, a livello comunitario, da elementi che in precedenza erano stati considerati (anche dalla Corte di Giustizia) di natura formale.

La comunicazione del numero identificativo IVA del cessionario

Ai fini della non imponibilità della cessione intracomunitaria, si richiede ora che il cessionario, provvisto di un numero identificativo ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello di inizio della spedizione o del trasporto dei beni, comunichi al cedente tale numero identificativo, che - come previsto dalla Direttiva UE 2018/1910 (“considerando” n. 7) quale condizione sostanziale (in

ottica anti frode) per la non imponibilità - dovrà risultare presente nel sistema VIES.

È interessante notare che l'iscrizione nel VIES dei numeri identificativi IVA delle controparti comunitarie coinvolte in una transazione è stata per lungo tempo considerata dall'Agenzia delle Entrate quale condizione necessaria ai fini della non imponibilità; viceversa, negli anni si era formato un consolidato orientamento della Corte di Giustizia che aveva piuttosto attribuito una rilevanza essenziale allo status di soggetto passivo degli operatori economici.

La rilevanza degli elenchi Intrastat per il cedente

Un ulteriore adempimento che d'ora innanzi risulterà fondamentale ai fini della non imponibilità delle cessioni intracomunitarie è stato previsto nel nuovo articolo 138 in esame, e riguarda l'obbligo per il cedente di presentare l'elenco Intrastat relativo alla cessione effettuata, elenco nel quale dovranno essere indicate correttamente le informazioni relative alla stessa; in caso di omissione, è comunque stabilito che il cedente potrà giustificare l'irregolarità della propria condotta secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti (potrebbe essere il caso, ad esempio, di una cessione intracomunitaria riportata per errore non nell'elenco Intrastat del periodo di competenza, bensì in quello relativo al periodo successivo).

3 – Il regime di "Call-off stock"

Un altro dei quattro interventi di armonizzazione delle Quick Fixes, introdotto a partire dal 1° gennaio 2020 ad opera della Direttiva UE 2018/1910, riguarda i contratti c.d. "Call-off stock".

Call-off stock o Consignment stock

Il contratto di Call-off stock, meglio noto nella prassi italiana come contratto di "Consignment stock", consiste nel trasferimento dei beni di proprietà di un

cedente presso un luogo di stoccaggio nella disponibilità del cessionario, il quale – nonostante sia avvenuto il trasferimento fisico della merce – non ne diviene immediatamente il proprietario: la qualifica di proprietario rimane in capo al cedente fino al momento in cui il cessionario preleva la merce.

La previgente disciplina comunitaria

In assenza di una specifica disciplina per il contratto in esame, l'invio di beni in un deposito di un altro Stato membro in esecuzione di un contratto di Call-off stock era trattato ai fini IVA come una cessione intracomunitaria c.d. "assimilata", nello Stato membro di partenza dei beni, e un corrispondente acquisto intracomunitario c.d. "assimilato", nello Stato membro di arrivo dei beni. Ciò comportava la necessità – da parte del cedente – di indentificarsi ai fini IVA (nello Stato membro di arrivo) per adempiere agli obblighi connessi all'acquisto (la successiva cessione dei beni al cliente era, poi, soggetta ad IVA, nello Stato membro del deposito, secondo le regole di tale Stato).

La disciplina prevista dalla prassi italiana

L'Amministrazione finanziaria, con le Risoluzioni n. 235/E/1996 e n. 44/E/2000, aveva già adottato una soluzione semplificativa chiarendo che l'operazione in esame avrebbe realizzato una cessione di beni intracomunitaria solo al momento del prelievo dei beni dal deposito.

L'armonizzazione ad opera delle Quick Fixes

La soluzione semplificativa sopra citata (già in vigore in Italia) risulta in linea con le nuove disposizioni introdotte dalle Quick Fixes al fine di armonizzare i trattamenti ai fini IVA – da parte dei Paesi Ue – delle operazioni riguardanti i contratti di Call-off stock.

A decorrere dal 2020, infatti, ai sensi del nuovo art. 17-bis della Direttiva 2006/112/CE, (introdotto dalla citata Direttiva UE 2018/1910), i beni inviati e consegnati all'interno della Unione europea al cessionario – che restano di proprietà del cedente comunitario – non costituiscono cessione intracomunitaria fino al prelievo o vendita da parte del cessionario stesso (entro un termine massimo di 12 mesi), alle seguenti condizioni:

- i beni sono inviati da un soggetto passivo (o da un terzo che agisce per suo conto) verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che tali beni saranno ivi successivamente ceduti a un altro soggetto passivo secondo un accordo già esistente tra i due soggetti passivi;
- il soggetto che invia i beni non deve essere stabilito nello Stato membro di destinazione dei beni;
- il destinatario è identificato ai fini IVA nello Stato membro verso cui i beni sono spediti o trasportati e la sua identità e il suo numero di identificazione IVA sono noti al cedente già nel momento in cui ha inizio la spedizione o il trasporto;
- il cedente annota il trasferimento dei beni in un apposito registro e inserisce nell'elenco Intrastat i dati del cessionario; peraltro, la citata Direttiva UE 2018/1910 ha previsto anche in capo al cessionario l'obbligo di tenuta del registro dei beni ceduti nell'ambito del regime in esame.

Ipotesi di decadenza

La nuova disciplina prevede che il regime del Call-off stock venga meno qualora (i) il cessionario non abbia esercitato il diritto di prelevare i beni entro il termine di 12 mesi; o (ii) i beni siano ceduti ad un soggetto diverso da quello al quale erano destinati in regime di call-off stock; o (iii) i beni siano inviati in uno Stato membro diverso da quello originario, oppure (iv) i beni sono distrutti, smarriti o

rubati. Nel momento di realizzazione anche di uno solo di questi eventi, l'operazione dovrà essere regolarizzata, essendo la stessa considerata assimilata ad una cessione intracomunitaria.

4 – Prova del trasporto delle operazioni intra-UE

La prova dell'avvenuta consegna in ambito comunitario ha da sempre assunto un ruolo primario nella regolamentazione fiscale dei rapporti B2B, in quanto presupposto della non applicazione dell'IVA.

La normativa italiana non contiene specifiche previsioni in merito, ragion per cui è sempre stata quanto mai attuale l'esigenza che tale “vuoto” normativo venisse colmato anche per il numero elevato di contenziosi che si è venuto ad instaurare con l'Amministrazione finanziaria circa i mezzi di prova idonei che il contribuente è tenuto al fornire, al fine di dimostrare l'effettività delle cessioni comunitarie.

A decorrere dal 1° gennaio 2020 sono entrate in vigore le nuove regole europee in materia di cessioni intra-Ue, al fine di superare gli equivoci sorti in passato ed armonizzare le condizioni alle quali può realizzarsi la non imponibilità degli scambi.

Il nuovo sistema delle prove

Ai fini della non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, il Regolamento UE 2018/1912 ha introdotto l'articolo 45-bis all'interno del Regolamento Ue n. 282/2011, prevedendo una presunzione relativa della spedizione o del trasporto della merce da uno Stato membro ad un altro, al ricorrere di specifiche condizioni, la cui sussistenza deve essere provata distinguendo a seconda della circostanza che il trasporto sia effettuato dal soggetto cedente o cessionario.

Trasporto a cura del cedente

In caso di cessione con trasporto effettuato dal cedente, quest'ultimo deve certificare che i beni sono stati spediti o trasportati dallo stesso o da un terzo, per suo conto, e deve essere in possesso:

a) di almeno due seguenti elementi di prova, non contraddittori, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente:

- documenti relativi al trasporto (i.e. lettera CMR firmata dal cedente, dal cessionario o dal vettore);
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo;
- fattura emessa dallo spedizioniere;

ovvero

b) di uno qualsiasi degli elementi di cui sopra, in combinazione con uno dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da parti indipendenti:

- polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto;
- documenti attestanti il pagamento del trasporto o spedizione;
- documenti della pubblica autorità, che confermino l'arrivo dei beni nello Stato di destinazione;
- ricevuta del depositario che confermi l'eventuale deposito nello Stato membro di destinazione.

Trasporto a cura del cessionario

In caso di cessione con trasporto a cura del cessionario (cosiddette cessioni "Franco fabbrica" o "Ex works" secondo la definizione Incoterms), il cedente dovrà invece essere in possesso - oltre agli elementi di prova di cui al precedente punto a) ovvero punto b) - di una dichiarazione scritta rilasciata dall'acquirente

entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che certifichi che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto. Tale dichiarazione deve indicare: la data di rilascio della merce, il nome e l'indirizzo dell'acquirente, la quantità e la natura dei beni, la data e il luogo di arrivo della merce, il numero di identificazione del mezzo in caso di cessione di mezzi di trasporto e, infine, l'identificazione della eventuale persona che accetti i beni per conto dell'acquirente.