

Risposta n. 494/2022

OGGETTO: Territorialità ai fini IVA di servizi forniti anche tramite supporti informatici da contribuente residente nel Regno Unito a consumatori finali italiani.

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

QUESITO

L'Istante (di seguito anche "il contribuente" o "l'impresa"), cittadino italiano iscritto all'AIRE, ha intenzione di avviare una attività nel Regno Unito, dove è residente, nella forma di libera professione ovvero di ditta individuale o di Ltd. (SRL), eventualmente con unico socio.

L'attività consisterà nell'offerta a consumatori finali di prestazione di servizi personalizzati e non standardizzati, in parte fruibili mediante *download* di contenuti (*e-books*, audio-corsi e video-corsi per la crescita personale).

Il complessivo pacchetto proposto includerebbe anche servizi di consulenza telefonica gratuita o a pagamento, asseritamente caratterizzati da intervento umano diretto e specifico, in materie afferenti alla crescita personale e al miglioramento delle capacità relazionali.

Il pacchetto conterrebbe anche la possibilità di accedere a un gruppo Facebook o su altri *social network* analoghi ritenuti più idonei alle varie esigenze del

cliente, analizzate personalmente dall'Istante.

L'attività ipotizzata non necessita di alcuna iscrizione ad albi professionali in Italia o nel Regno Unito.

Il contribuente sostiene che il servizio non potrà essere completamente automatizzato e considerato un "servizio informatico *standard*" poiché:

1) il servizio che desidera offrire vorrebbe differenziarsi dalla concorrenza proprio in quanto caratterizzato da un "tocco umano" e da un "apporto personalizzato", al fine di adiuvarne il consumatore finale nella scelta del servizio più idoneo alle sue necessità e ai suoi obiettivi;

2) il cliente avrà a possibilità di iscriversi a gruppi *social* presso i quali potrà discutere e confrontarsi con altri utenti, gruppi caratterizzati da un alto livello di qualità e fondati sull'autenticità dei membri che ne fanno parte, verificata dal contribuente mediante un controllo manuale con carta di identità o video-chiamata.

Nella sostanza il contribuente sostiene che il processo produttivo finalizzato all'erogazione del servizio, in quanto personalizzato con le modalità descritte, che prevedono lo studio delle caratteristiche personali dei clienti, non possa considerarsi standardizzato e/o automatizzato o conforme alla definizione di prodotto digitale *standard*.

L'Istante fa presente che la normativa britannica prevede la possibilità di avvalersi di un regime fiscale privilegiato per i soggetti aventi volume d'affari inferiore a GBP 85.000,00, che esclude da obblighi di registrazione ai fini IVA e di versamento dell'imposta, regime comunque applicabile ai servizi forniti per via elettronica senza intervento umano o con intervento umano minimale. L'Istante ritiene di essere in possesso dei requisiti previsti per applicare detto regime privilegiato inglese.

Ciò premesso, il contribuente chiede chiarimenti in ordine all'applicabilità, nelle circostanze sopra riassunte, dell'IVA italiana ai servizi prestati nei confronti di consumatori italiani.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente ritiene che, ai fini dell'IVA, i servizi che intende offrire non rientrino nella definizione di "servizi elettronici"; i servizi proposti, infatti, non sono completamente automatizzati o, comunque, l'apporto umano non è minimale. L'elemento intellettuale prevarrebbe su quello materiale/produttivo del servizio, ancorché alcune fasi del processo di erogazione del servizio prevedano trasferimenti automatici effettuati direttamente al cliente finale per via informatica. Di conseguenza, l'Istante ritiene che la territorialità IVA dei servizi offerti sarebbe radicata nel Regno Unito (Paese del fornitore).

In particolare, il contribuente ritiene corretto fatturare i servizi prestati in Italia secondo le regole inglesi, in particolare quelle valide per gli aderenti al regime speciale interno sopra descritto, applicandosi le regole di territorialità valide per i servizi in generale, senza IVA italiana e senza dover adempiere ad alcuna obbligazione in Italia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La questione prospettata attiene alla corretta qualificazione del servizio descritto nell'istanza (come servizio fornito con mezzi elettronici o meno) al fine di individuare le regole di territorialità applicabili al caso concreto.

Occorre preliminarmente sottolineare come le informazioni fornite dall'Istante siano assunte acriticamente dalla Scrivente in questa sede e come il parere venga fornito sulla base della comprensione della fattispecie come desumibile dalla descrizione proposta.

Il contribuente delinea un servizio consistente, nella sostanza, nella fornitura di contenuti digitali (aventi ad argomento la crescita personale ed il benessere relazionale), preconfezionati (video-corsi, audio-corsi e scritti), che i clienti possono

acquistare e scaricare (presumibilmente) da un sito *web* dedicato, accompagnata dalla fornitura di consulenze (gratuite o a pagamento) per indirizzare i clienti alla scelta del contenuto del pacchetto maggiormente adatto alle loro esigenze e per accedere ad un gruppo dedicato su una piattaforma *social*.

La problematica sottesa alla fattispecie delineata afferisce alla identificazione del perimetro della definizione di servizio fornito per via elettronica, alla luce della normativa interna e di quella unionale.

Il discrimine ha fondamentale importanza posto che, come evidenziato, dallo stesso deriva l'individuazione delle regole di territorialità dell'imposta applicabili.

I servizi forniti per via elettronica sono, infatti, soggetti a tassazione nello Stato Membro ove il soggetto non passivo che li acquista è stabilito (o domiciliato), residente o in possesso di un indirizzo permanente ai sensi dell'articolo 58 della Direttiva n. 112/2006 (di seguito "direttiva IVA") e dell'articolo 7*sexies*, comma 1, lettera f), e 7*octies* comma 1 lettera a) del D.P.R. n. 633/1972 che lo recepiscono.

Gli elementi caratterizzanti un servizio elettronico sono stabiliti nell'articolo 7 del Regolamento di esecuzione n. 282/2011 (di seguito anche "regolamento di esecuzione"), direttamente applicabile, che reca una definizione generale (al comma 1) e talune casistiche esemplificative.

In particolare, ai sensi del comma 1: "*I. I "servizi prestati tramite mezzi elettronici", di cui alla direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*".

Con riferimento al caso di specie, si evidenzia come parte del servizio prodotto (*download* dei contenuti informatici) sembri essere fornito essenzialmente in modo automatizzato e standardizzato, posto che il cliente sembra essere messo in grado di selezionare e acquistare i contenuti direttamente *online* e l'apparato informatico sembra essere predisposto in modo da renderlo disponibile senza alcun intervento

umano sul lato dell'offerta.

Altra componente del pacchetto offerto sembrerebbe, invece, consistere in attività personalizzate e non standardizzate di natura consulenziale svolte telefonicamente e finalizzate a gestire le difficoltà nei rapporti con altre persone, problemi di comunicazione, problemi di timidezza, etc. ed anche ad indirizzare i clienti nella scelta del percorso in grado di soddisfare meglio le loro esigenze e raggiungere i loro obiettivi specifici.

I clienti che, anche a seguito della consulenza, acquistano il materiale multimediale godrebbero inoltre di un accesso ad un gruppo *social* selezionato, a seguito di una verifica manuale dell'identità.

Al riguardo, occorre comprendere se, alla luce del complessivo assetto contrattuale, le prestazioni sopra descritte:

- possano essere unitariamente considerate e, in tal caso, quale sia la prestazione principale; ovvero
- siano da considerarsi quali prestazioni distinte.

L'apprezzamento dell'effettiva natura del servizio offerto dall'Istante è rilevante perché il servizio di messa a disposizione di contenuti digitali risponde alle definizioni contenute nell'allegato II (numero 4) della direttiva IVA, nell'articolo 7, comma 2, lettera a) del regolamento di implementazione e nell'allegato I del regolamento stesso, richiamato dalla lettera f) del medesimo articolo 7 (che offre una ulteriore specificazione per gli *e-book* al n. 3, lettera c).

Il servizio consulenziale, invece, appare riconducibile a una prestazione di servizio generica, territorialmente rilevante in Italia al verificarsi dei presupposti previsti dall'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

In tema di accessorietà tra diverse prestazioni, si ricorda che la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha precisato che: "*una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per il destinatario una prestazione a sé stante bensì il mezzo per fruire nelle migliori*

condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. Ciò vale, in particolare, quando due o più elementi forniti dal consumatore sono a tal punto connessi da formare, oggettivamente, una prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale" (Corte di giustizia UE, causa C251/05).

Inoltre, con specifico riferimento all'individuazione del perimetro dei servizi elettronici, il Comitato IVA ha chiarito, in primo luogo, che nella valutazione del campo di applicazione della definizione di servizi forniti per via elettronica si deve tener conto di eventuali pratiche abusive volte ad eludere le regole sul luogo di prestazione dei servizi ai fini dell'IVA. Ad ogni modo, la valutazione sulla circostanza che i servizi aggregati/compositi, quando comprendono anche servizi forniti per via elettronica, si qualifichino come una prestazione unica o multipla, deve essere svolta caso per caso tenendo conto dei criteri stabiliti dalla Corte di giustizia dell'Unione europea. (cfr. Linee Guida approvate dal Comitato IVA all'esito del 108° incontro, tenutosi nelle date del 27 e 28 marzo 2017, DOCUMENT C - taxud.c.1(2018)2397450 - 930, par. 4).

Nell'effettuare tale valutazione, il Comitato IVA ha concordato all'unanimità che tutte le circostanze della prestazione composita debbano essere prese in considerazione (cfr. Linee Guida citate, par. 4).

In merito alla richiesta in esame, si rileva dunque come la corretta qualificazione della fattispecie implichi una approfondita analisi fattuale delle caratteristiche secondo le quali il *business* si svolge nella realtà.

Se in base all'analisi delle clausole contrattuali e delle circostanze concrete (ad esempio la quota di corrispettivo, la prospettiva del consumatore, i contenuti dell'offerta *online*, la durata dei corsi rispetto alle interlocuzioni, ecc.) sia confermato che l'oggetto principale del servizio offerto - il "pacchetto" - può considerarsi un'attività consulenziale complessa, rispetto alla quale la fornitura di servizi elettronici (i file o corsi in *download*) riveste carattere accessorio, la prestazione in esame, laddove resa a consumatori stabiliti in Italia, risulterebbe fuori campo ai sensi

dell'articolo 7-ter D.P.R. n. 633/72. Conseguentemente, l'Istante non sarebbe tenuto ad alcun obbligo d'imposta in Italia in relazione alle suddette operazioni.

Diversamente, se il servizio fornito per via elettronica (es. il corso in *download*) avesse carattere prevalente, l'intero "pacchetto" offerto dovrebbe considerarsi territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7octies del medesimo D.P.R. n. 633/1972.

In tale ipotesi, sorgerebbero in capo al contribuente gli obblighi previsti dalla normativa interna, da adempiersi mediante identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, o nomina di un rappresentante fiscale ovvero avvalendosi del Regime OSS non UE.

Si configurerebbe un analogo obbligo di identificazione e pagamento dell'IVA per il servizio elettronico qualora lo stesso fosse da considerarsi, in base ai principi sopra ricordati, prestazione distinta da quella consulenziale.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim**

(firmato digitalmente)