



# Gli aspetti fiscali nel commercio elettronico

Relatore  
dott. Paolo Dragone

Verona, 02 luglio 2014

---

DRAGONE  
E ASSOCIATI

Studio tributario e societario

# Tipologie e classificazioni

---

Il commercio elettronico (e-commerce) può prevedere la cessione di beni materiali o immateriali con modalità telematiche che consentono il pagamento degli importi e l'esecuzione dell'ordine, ovvero il download dei contenuti acquistati (testi, immagini, filmati, brani musicali, software).

Si distinguono, pertanto, le seguenti due tipologie di commercio elettronico:

**1)il commercio elettronico indiretto:** si riferisce alla cessione “fisica” di beni materiali, mediante l'utilizzo della “rete” che facilita la conclusione del contratto e consente il pagamento del corrispettivo. Il bene viene recapitato usando le vie tradizionali; ai fini IVA tali cessioni si qualificano come cessioni di beni;

**2)il commercio elettronico diretto:** consiste nella cessione elettronica di beni virtuali o di servizi quali siti web, programmi, immagini, testi, informazioni, accesso a banche dati, fornitura di musica, film e giochi. Ai fini IVA tali operazioni costituiscono prestazioni di servizi.

# Tipologie e classificazioni

---

In base ai soggetti che prendono parte al processo di vendita, il commercio elettronico può essere classificato come segue:

**1.business to consumer (B2C):** si tratta delle transazioni commerciali di beni e servizi tra imprese e consumatori finali;

**2.business to business (B2B):** si tratta dell'insieme delle transazioni commerciali effettuate tra imprese.

# Commercio elettronico indiretto: documentazione fiscale obbligatoria

Il commercio elettronico indiretto è assimilato, anche ai fini della disciplina IVA, alle **vendite per corrispondenza**.

Per tali fattispecie **non** è obbligatoria l' emissione della fattura, a meno che non sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell' operazione, come disposto dall' art. 22, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972 che recita: *L' emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell' operazione: 1) per le cessioni di beni effettuate (...) per corrispondenza (...).*

Poiché il compratore può richiedere l' emissione della fattura è opportuno predisporre il sito internet in modo che sia possibile, per l' acquirente, effettuare la relativa opzione e, conseguentemente, indicare i dati necessari per la fatturazione.

N.B. L' art. 101, comma 2 della legge 21 novembre 2000, n. 342 ha condizionato la previsione di non obbligatorietà della emissione della fattura sia al vincolo che il pagamento sia stato effettuato *“con l' intervento di intermediari finanziari abilitati”* (es. carte di credito), sia alla necessità della *“presenza di idonea documentazione”*.

(segue)

# Commercio elettronico indiretto: documentazione fiscale obbligatoria

Le operazioni in commento, inoltre, non sono soggette all'obbligo di certificazione fiscale (mediante scontrino o ricevuta) ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. oo) del d.P.R. 696/1996.

Dall'estratto dell'articolo si legge: *“Non sono soggette all'obbligo di certificazione ... (scontrino o ricevuta fiscale): oo) le cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, limitatamente a dette cessioni.”*

Queste semplificazioni, proprie della vendita per corrispondenza, consentono a chi decide di aprire un negozio online e operare nell'ambito del commercio elettronico indiretto di non emettere nessun documento a fronte di una vendita a consumatori privati, essendo sufficiente l'annotazione sul registro dei corrispettivi del totale delle operazioni giornaliere ex art. 24 del D.P.R. n. 633/1972.

Nell'ipotesi in cui vengano emesse fatture su richiesta o meno dei clienti, occorrerà istituire, insieme con il registro dei corrispettivi, il registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/72 (cfr. R.M. 20.01.1994, n. 2615).

(segue)

# Commercio elettronico indiretto: documentazione fiscale obbligatoria

Si consideri che l' emissione della fattura consente di utilizzare la procedura di variazione prevista dall' art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 nel caso in cui il cessionario restituisca i beni al venditore (ad esempio esercitando il diritto di recesso).

Qualche dubbio interpretativo si è avuto nei casi in cui i beni ceduti, per cui non è stata prodotta la fattura, vengano restituiti al fornitore.

Per risolvere tali criticità si fa riferimento alla Ris. n. 274/E del 5 novembre 2009. In tale documento, l' Agenzia delle Entrate asserisce che per recuperare l' IVA sui resi di merce nell' ambito delle attività di commercio elettronico indiretto che non comportino l' obbligo di emissione di fattura/scontrino/ricevuta fiscale, il contribuente deve fornire la documentazione che consenta l' identificazione degli elementi necessari a correlare la restituzione al medesimo bene risultante dal documento che prova la vendita originaria quali:

- le generalità del soggetto acquirente,
- l' ammontare del prezzo rimborsato,
- il “codice” dell' articolo oggetto di restituzione e
- il “codice di reso” (quest' ultimo deve essere riportato su ogni documento emesso per certificarne il rimborso).

# Commercio elettronico indiretto: cessioni intracomunitarie

Per operazioni intracomunitarie si intendono gli acquisti e le vendite effettuate fra soggetti residenti in diversi paesi della Comunità Europea. Nel caso delle vendite a distanza o per corrispondenza, casistica a cui sono assimilate tutte le cessioni effettuate attraverso il commercio elettronico indiretto, in base al D.L. n. 331 del 30 agosto 1993 l' imposta viene applicata in via generale nel **paese di destinazione, salvo che non si superino determinate soglie; in tal caso l'imposta viene applicata nello Stato di partenza del bene.**

Il cedente che opera all' interno del commercio elettronico indiretto e compie operazioni intracomunitarie dovrà porre particolare attenzione alla:

- a) tipologia del soggetto acquirente (privato consumatore o soggetto passivo), e
- b) all' ammontare delle operazioni poste in essere,

al fine di stabilire quali siano le modalità di fatturazione e gli adempimenti contabili e fiscali cui sottoporsi.

# Commercio elettronico indiretto: cessioni intracomunitarie

A tale scopo si analizzano di seguito le diverse casistiche che si possono presentare ad un venditore italiano che ponga in essere operazioni intracomunitarie.

## **Cedente italiano – cessionario privato consumatore INTRA UE, REGOLA BASE**

Le operazioni effettuate dal cedente italiano verso cessionari (non soggetti IVA) di altri Stati membri, **scontano l'IVA in Italia** a condizione che:

- 1) i beni siano spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di un altro Stato membro e che
- 2) l'importo annuo delle vendite nello Stato membro di destino, nell'anno precedente e nell'anno in corso, non sia superiore ad Euro 100.000, o al minor ammontare stabilito in ogni Stato membro di destinazione, secondo la Direttiva 2006/112/CE.

(segue)



# Commercio elettronico indiretto: cessioni intracomunitarie

## **Cedente italiano – cessionario privato consumatore INTRA UE OPZIONE.**

Il cedente che non abbia superato il limite prima indicato può comunque **optare** previa specifica opzione di durata triennale da esplicitare in sede di dichiarazione IVA, per l' applicazione dell' IVA nel **paese di destinazione**.

Nel caso in cui il cedente **opti volontariamente** per la tassazione nel Paese di destinazione o **ne sia costretto per superamento dei limiti**, dovrà nominare un rappresentante fiscale nello Stato membro di destinazione oppure procedere ad identificarsi direttamente.

In tal caso emetterà fattura non imponibile ex art. 41 del D.L. n. 331/1993 al rappresentante fiscale o, se il soggetto si è identificato direttamente, a “se stesso” con la partita IVA ottenuta nel paese della Comunità europea.

Il cedente dovrà predisporre i modelli Intrastat, sia ai fini fiscali che statistici.

(segue)

# Commercio elettronico indiretto: cessioni intracomunitarie

**Cedente italiano e cessionario soggetto passivo IVA appartenente ad altro Stato membro.**

L'operazione si configura come una normale cessione intracomunitaria, non imponibile IVA ex art. 41 del D.L. n. 331/1993 e, pertanto, l'acquirente verserà l'IVA nel proprio paese, emettendo ed integrando la fattura ricevuta secondo la tecnica del *reverse charge*.

# Commercio elettronico indiretto: cessioni all'esportazione

**Cedente italiano e cessionario soggetto passivo o privato, entrambi extra UE.**

L'operazione si configura come una normale cessione all'esportazione, pertanto il cedente emetterà fattura non imponibile ex. art. 8 del D.P.R. n. 633/72 e presenterà apposita dichiarazione in dogana per acquisire il cosiddetto "*visto uscire*", il quale rappresenta la prova dell'avvenuta esportazione definitiva del bene ceduto.

# Commercio elettronico indiretto. Prospetti

I rapporti che un'azienda può intrattenere, sia a livello nazionale che internazionale, nell'ambito del commercio elettronico indiretto risultano assai variegati in riferimento alla normativa IVA.

Si propongono di seguito alcuni schemi che possono fornire al lettore una visione d'insieme della disciplina.

Cedente	Acquirente	Regime IVA
Italiano	Italiano (soggetto passivo)	IVA italiana
Italiano	Italiano (privato)	IVA italiana
Italiano	Comunitario (sogg. pass.)	Non imponibile art. 41 dl 331/93. Reverse charge dell'acquirente
Italiano	Comunitario (privato - cessioni entro soglia)	IVA italiana
Italiano	Comunitario (privato - opzione o cessioni oltre la soglia)	IVA nel paese dell'acquirente. Reverse charge e fattura al privato
Italiano	Extra comunitario (privato o sogg. pass.)	Non imponibile art. 8 Dpr 633/72

# Commercio elettronico indiretto. Prospetti

I valori soglia, in caso di cessioni a soggetti privati comunitari, sono indicati nella tabella a fianco.

Stato membro	Valore soglia	Stato membro	Valore soglia	Stato membro	Valore soglia
Austria	35.000	Gran Bretagna	84.541	Portogallo	35.000
Belgio	35.000	Grecia	35.000	Rep. Ceca	41.510
Bulgaria	35.791	Irlanda	35.000	Romania	26.419
Cipro	35.000	Italia	35.000	Slovacchia	35.000
Croazia	35.293	Lettonia	35.000	Slovenia	35.000
Danimarca	37.508	Lituania	36.203	Spagna	35.000
Estonia	35.000	Lussemburgo	100.000	Svezia	35.935
Finlandia	35.000	Malta	35.000	Ungheria	35.000
Francia	100.000	Olanda	100.000		
Germania	100.000	Polonia	38.307		

Valori aggiornati a Marzo 2014

fonte: Sito istituzionale della Commissione Europea

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_ec\\_annexi.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf)

# Commercio elettronico diretto: definizione

---

Ai sensi dell'art. 7 del reg. 282/2011, i servizi prestati tramite mezzi elettronici comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica el a cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione. Il regolamento fornisce un elenco non esaustivo dei servizi elettronici.

Essi sono:

- a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un' azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;
- c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito internet che operi come mercato online, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;
- e) le offerte forfettarie di servizi internet (internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elenco accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti online, etc);
- f) i servizi elencati nell' allegato I del medesimo regolamento.

Il regolamento fornisce, poi, un elenco di servizi che non rappresentano “servizi elettronici”, fra cui per esempio, i servizi di help desk elettronico, ecc.

# Commercio elettronico diretto: documentazione fiscale obbligatoria

Per quanto riguarda le transazioni relative al **commercio elettronico diretto** è necessario precisare che tali operazioni non godono dell'esonero dall'obbligo di emissione della fattura previsto dall'art. 22 D.P.R. n. 633/1972.

# Commercio elettronico diretto: territorialità delle prestazioni di servizi – art. 7-ter e 7-septies d.p.r. 633/73

Le novità che si applicano dal 2010 seguono due grandi linee di intervento che possono essere così individuate:

- I rapporti cd Business-to-Business (B2B), resi a soggetti passivi
- I rapporti cd Business-to-Consumer (B2C), resi a non soggetti passivi

(segue)



# Commercio elettronico diretto: territorialità delle prestazioni di servizi – art. 7-ter e 7-septies d.p.r. 633/73

A partire dal 1 gennaio 2010, i servizi cd **B2B** sono rilevanti territorialmente se **resi a** soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, fatte salve alcune eccezioni (principio di rilevanza del luogo di stabilimento del committente).

Pertanto, se il committente, soggetto passivo di imposta, non è stabilito in Italia, il servizio non è territorialmente rilevante, fatte salve alcune eccezioni.

A partire dal 1 gennaio 2010, i servizi cd **B2C** sono rilevanti territorialmente se **resi da** un soggetto passivo **stabilito nel territorio dello Stato**, fatte salve alcune eccezioni (principio di rilevanza del luogo di stabilimento del prestatore).

Eccezione B2C in ipotesi di servizi di commercio elettronico diretto: se il committente è un privato residente extra UE, l'operazione **non viene considerata imponibile nel territorio dello Stato**.

# Commercio elettronico diretto: territorialità delle prestazioni di servizi – art. 7-ter d.p.r. 633/73.

I ipotesi.

## **Prestatore Italiano e committente residente nella UE, entrambi soggetti passivi IVA (B2B).**

Queste transazioni devono essere assoggettate ad IVA, in ragione della disciplina e del regime di tassazione del Paese di stabilimento del committente, secondo la regola del *reverse charge*.

In pratica, il prestatore ha l'obbligo di emettere una fattura senza addebitare l'imposta rimanendo a carico del committente l'obbligo di integrare la fattura ricevuta.

# Commercio elettronico diretto: territorialità delle prestazioni di servizi – art. 7-ter d.p.r. 633/73.

Il ipotesi.

**Prestatore italiano che effettua operazioni attive con soggetti privati comunitari (B2C).**

In questa fattispecie, l'operazione si considera imponibile in Italia e il prestatore dovrà emettere fattura con addebito dell'IVA ordinaria al 22%.

# Commercio elettronico diretto: territorialità delle prestazioni di servizi – art. 7-ter d.p.r. 633/73.

III ipotesi.

## **Prestatore italiano che effettua servizi a favore di soggetti extracomunitari (B2B e B2C).**

Nel caso in esame, in ragione del principio secondo cui le prestazioni B2B sono rilevanti fiscalmente nel paese in cui si trova il domicilio fiscale del committente, il prestatore italiano dovrà limitarsi ad emettere una fattura senza IVA, perché la prestazione è fuori dal campo di applicazione di tale imposta, con l'indicazione del servizio reso e l'ammontare del corrispettivo richiesto.

Nell'ipotesi in cui il committente è committente (privato) residente fuori dal territorio comunitario, l'operazione non viene considerata imponibile nella UE (e tantomeno in Italia). Quindi, anche in questo caso, il prestatore emetterà una fattura fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

# Commercio elettronico diretto: novità dal 2015.

---

**Dal 1 gennaio 2015 il luogo di prestazione dei servizi elettronici resi a privati consumatori stabiliti nella UE sarà lo Stato membro dove si trova il consumatore anziché lo stato in cui si trova il fornitore**

Quindi i fornitori di servizi dovranno aprire una posizione IVA nello Stato membro secondo il cosiddetto “regime speciale” disciplinato dagli art. 360 e seguenti della direttiva 2006/112/CE).

# Commercio elettronico: il momento impositivo.

---

L' art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 individua il momento impositivo, ovvero il momento in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate e quindi imponibili ai fini IVA, determinando l' esigibilità dell' imposta e l' obbligo di emissione della fattura.

Le cessioni riguardanti beni mobili divengono imponibili nel momento della consegna o spedizione dei beni; il pagamento anticipato rispetto alla consegna/spedizione del bene determina il momento impositivo alla data del pagamento.

Nel caso di cessioni intracomunitarie, l' effettuazione si ha all' atto dell' inizio del trasporto o della spedizione (art. 39, del D.L. 331/93). Se viene emessa fattura in via anticipata, l' operazione intracomunitaria si considera effettuata, limitatamente all' importo fatturato, alla data della fattura.

Per quanto riguarda i servizi **resi a soggetti residenti nel territorio dello stato o a privati non residenti**, l' art. 6 individua il momento impositivo all' atto del pagamento del corrispettivo, salvo il caso in cui la fattura venga emessa in un momento antecedente al pagamento del corrispettivo. In tal caso il momento impositivo è anticipato alla data della fattura.

(segue)

# Commercio elettronico: il momento impositivo.

In ipotesi di prestazioni di servizio “generiche” (diverse da quelle indicate dagli artt. 7-  
quater e quinquies del D.P.R. n. 633/1972) effettuate da soggetto passivo italiano a  
soggetto passivo UE o Extra-UE (B2B)

- 1) il momento impositivo coincide con la data di **ultimazione della prestazione** e, quindi, potenzialmente anche prima della data in cui si effettua il pagamento;
- 2) se si tratta di prestazioni effettuate in maniera periodica o continuativa, il momento impositivo è quello legato alla data di **maturazione dei corrispettivi**;
- 3) Se anteriormente al verificarsi degli eventi di cui ai punti 2 e 3 è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento;
- 4) nel caso in cui le prestazioni continuative che non si esauriscano nell'arco di un anno e non avvengano pagamenti (anche parziali) in corso di anno, occorre considerare quale momento impositivo il termine di ciascun anno solare fino a quando non vengano completamente ultimate.

(segue)

# Commercio elettronico: il momento impositivo.

La tabella a fianco propone uno schema di sintesi della determinazione del momento in cui una prestazione di servizi può considerarsi ultimata

Tipologia delle prestazioni rese e tipologia del committente	Momento impositivo
Prestazioni scambiate fra soggetti passivi nazionali	Pagamento del corrispettivo o, se antecedente, emissione della fattura
Prestazioni B2C	Pagamento del corrispettivo o, se antecedente, emissione della fattura
Prestazioni generiche rese a soggetti passivi esteri	Ultimazione del servizio o, se antecedente, pagamento anche parziale
Prestazioni generiche continuative o periodiche con soggetti passivi esteri	Data di maturazione dei corrispettivi o, se antecedente, del pagamento
Prestazioni generiche continuative ultrannuali rese a soggetti passivi esteri	In assenza di pagamenti, 31 dicembre di ciascun anno



# Commercio elettronico: il momento impositivo.

---

Nella pratica dell'attività del commercio elettronico, si può affermare che abitualmente il momento impositivo IVA si verifica, sia nel commercio elettronico diretto che indiretto, all'atto del pagamento tramite internet che il cliente effettua al momento dell'ordine.

Come si identifica il momento di effettuazione in ipotesi di utilizzo della carta di credito?

Si rammenta che trattando dei pagamenti effettuati tramite bonifici bancari la prassi ministeriale ha individuato il momento impositivo IVA nel momento in cui il beneficiario riceve comunicazione dell'avvenuto accredito (cfr. Ris. Min. 05.08.1994, n. 138/E).

# Commercio elettronico e stabile organizzazione.

Nell'ambito della fiscalità internazionale il concetto di stabile organizzazione (o branch) si riferisce alle unità operative localizzate all'estero, da parte di imprese residenti in Italia, nonché alle unità operative riconducibili in Italia da parte di imprese residenti all'estero.

La stabile organizzazione rappresenta una succursale all'estero di un'impresa nazionale, priva di autonomia giuridica ma con una propria indipendenza economica.

I redditi prodotti dalla stabile organizzazione vengono tassati autonomamente nel paese di produzione, e allo stesso tempo devono confluire nel reddito complessivo della casa – madre.

La definizione giuridica di stabile organizzazione è contenuta nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, il modello OCSE e l'art. 162 del DPR 917/86, definiscono la stabile organizzazione come “una sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”.

(segue)

# Commercio elettronico e stabile organizzazione.

---

In via esemplificativa vengono forniti alcuni esempi di stabile organizzazione, tra i quali rientrano una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un laboratorio, ecc.

In estrema sintesi, gli elementi caratterizzanti la “stabile organizzazione” sono due:

- a) l'esistenza di una installazione fissa in senso tecnico (locali, attrezzature, merci, personale dipendente, ecc.);
- b) lo svolgimento, per mezzo di tale struttura, di una attività economica.

Il tema della stabile organizzazione, trattando del commercio elettronico, è se

- 1) Un server;
- 2) Un sito;
- 3) Un'Internet service provider

Se localizzati all'estero, possano costituire o meno una stabile organizzazione della società residente in Italia.



---

Per ogni chiarimento e/o domanda rivolgersi al

Dott. Paolo Dragone

DRAGONE E ASSOCIATI

Via Aurelio Saffi, 2/D

37123 Verona

Tel. +39 045 8006905

Fax +39 045 9299892

Cell. +39 348 3081178

E-mail: [pdragone@dragoneeassociati.it](mailto:pdragone@dragoneeassociati.it)