



I profili Iva dell'e-commerce indiretto

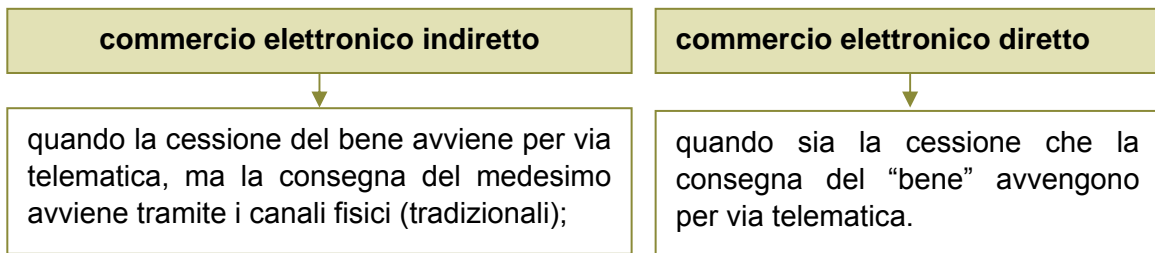
La notevole evoluzione e diffusione delle tecnologie informatiche degli ultimi quindici anni ha fortemente influenzato la vita delle società, anche fornendo la possibilità di divulgare i propri prodotti in modo molto più rapido, e ad una platea di potenziali clienti molto più estesa, rispetto al passato.

In questo contesto si sono inserite infatti un'ampia serie di aziende che utilizzano lo strumento internet – oltre alle eventuali altre forme di vendita quali, ad esempio, quelle televisive interattive ed *on-line* e quelle tramite corrispondenza – al fine di raggiungere il numero più elevato possibile di clienti.

Tale modalità di vendita, comunemente nota come *e-commerce*, esplica effetti ai fini Iva differenti a seconda della tipologia e della nazionalità del cliente, oltre che del prodotto offerto.

Le diverse tipologie di commercio elettronico

Quando si parla di commercio elettronico, ci si riferisce a quelle attività che sono dirette allo svolgimento di transazioni per via elettronica. Per capire quale sia il corretto trattamento di tali operazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto bisogna innanzitutto distinguere tra:



Nel primo caso il soggetto venditore espone i propri prodotti in una sorta di "vetrina virtuale", indicandone le caratteristiche, le condizioni di consegna ed i relativi prezzi. Dall'altra parte, il cliente consulta il "catalogo virtuale" effettuando l'ordine del prodotto che intende acquistare direttamente per via telematica. Il pagamento del prezzo da parte del cliente può avvenire attraverso svariate modalità (es.: carte di credito, carte prepagate, contrassegno, canali come *PayPal* o *IW-Smile*, ecc.). Una volta confermato l'acquisto e pagato il corrispettivo, il prodotto verrà consegnato al cliente presso il luogo indicato mediante i canali tradizionali direttamente dal cedente ovvero da un soggetto da questi incaricato (vettore o spedizioniere).

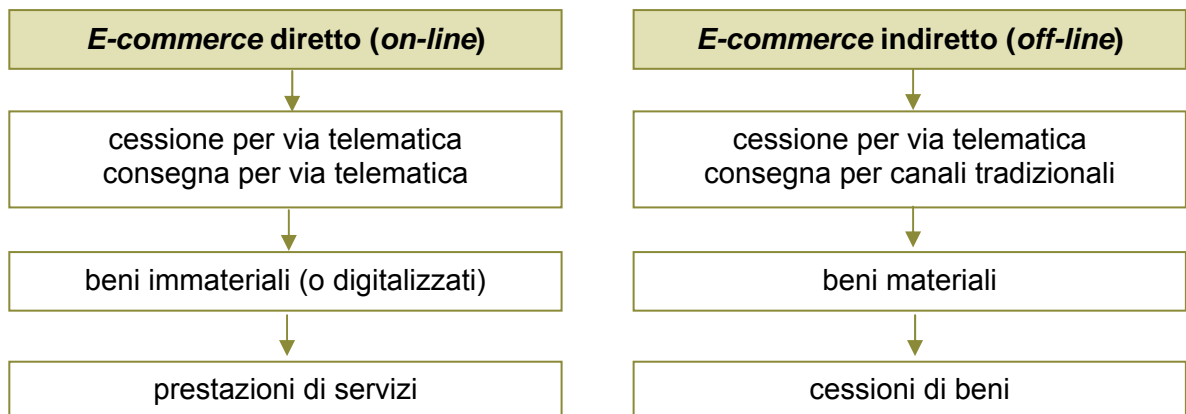
Nel secondo caso, invece, anche la consegna del "bene" avviene per via telematica. Di fatto, date le particolari tipologie dei "beni" che possono rientrare nel *cd. e-commerce diretto*, l'acquirente "scaricherà" il bene direttamente sul proprio computer mediante la procedura comunemente chiamata "*download*".

E' evidente che tali vendite possono riguardare esclusivamente prodotti virtuali, vale a dire prodotti che possono essere dematerializzati da parte del venditore alla partenza e materializzati da parte dell'acquirente all'arrivo.

I "beni" che possono essere ricompresi nell'ambito del commercio elettronico diretto sono elencati²¹, in modo non esaustivo, nell'allegato II alla Direttiva 2006/112/CE. Una maggior analisi e miglior esplicitazione è avvenuta di recente con il Regolamento (CE) n.282/11²².

²¹ Ad esempio: *software*, aggiornamenti *antivirus*, immagini, testi, musica, film, ecc..

Ciò posto, per tracciare correttamente le regole Iva applicabili alle due differenti fattispecie, dobbiamo considerare che le operazioni qualificabili come commercio elettronico diretto rientrano tra le prestazioni di servizi, mentre quelle qualificabili come commercio elettronico indiretto rientrano tra le cessioni di beni.

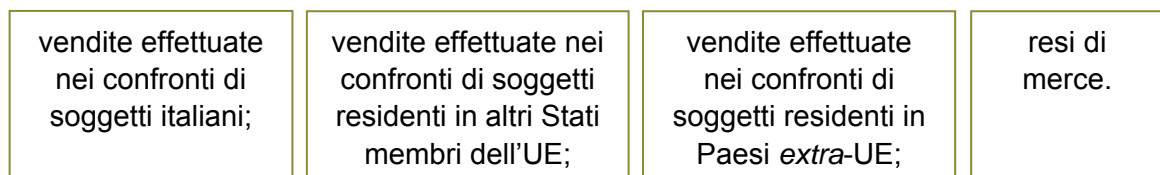


Come già anticipato, sono qualificabili come operazioni rientranti nel *c.d. commercio elettronico indiretto* quelle attraverso cui la cessione del bene avviene per via telematica, ma la consegna del medesimo avviene tramite i canali fisici tradizionali.

Il canale telematico viene quindi utilizzato dal parte del venditore solo per esporre i propri beni e per effettuare la vendita. Pertanto, la rete non rappresenta altro che una modalità aggiuntiva per contattare i clienti.

Da ciò ne deriva l'assimilazione, ai fini Iva, alle vendite per corrispondenza.

Nel prosieguo si analizzerà il trattamento Iva delle operazioni in oggetto in differenti situazioni, in particolare:



Vendite effettuate nei confronti di soggetti stabiliti in Italia

Nel momento in cui la vendita²³ avviene nei confronti di soggetti residenti, ivi comprese le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, l'operazione avrà rilevanza territoriale, ai fini Iva, in Italia.

Pertanto il cedente applicherà l'imposta nei modi ordinari, con l'aliquota propria del bene ceduto.

Essendo tali vendite assimilate alle vendite per corrispondenza si applicheranno le relative disposizioni contenute nel DPR n.633/72, ivi compreso l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura²⁴ nonché dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi²⁵.

A tal proposito va rilevato che non esiste un divieto di emissione della fattura, bensì la facoltà di emettere, o meno, il documento, e questo in relazione alle esigenze amministrative del cedente.

Per contro, l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura incontra un limite nel momento in cui questa sia richiesta da parte dell'acquirente: se l'acquirente, per qualsiasi

²² L'elenco è ricompreso nell'allegato I del citato Regolamento. Per completezza si rileva che il Regolamento (CE) n.282/11 ha espressamente abrogato il Regolamento (CE) n.1777/05.

²³ A tal fine, come per i paragrafi successivi, la vendita si intende effettuata da parte di un soggetto passivo Iva residente nel territorio dello Stato o da parte di una stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti.

²⁴ Art.22, co.1, DPR n.633/72.

²⁵ Art.2, lett.oo), DPR n.696/96.

motivo, richiede la fattura, il cedente dovrà emettere il documento, ma comunque non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

Così facendo, il cliente potrà richiedere l'emissione della fattura al più tardi al momento della spedizione dei beni, ovvero al momento del pagamento del corrispettivo se quest'ultimo avviene prima della spedizione.

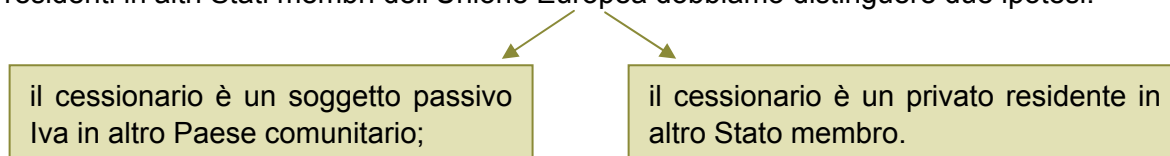
È pertanto evidente che il momento di effettuazione dell'operazione coincide con il pagamento, e questo in quanto nel commercio elettronico indiretto il pagamento avviene praticamente sempre in un momento anteriore alla spedizione del bene.

Conseguentemente, nel caso in cui la richiesta di emissione della fattura da parte del cliente avvenga in un momento successivo al pagamento, il cedente potrà legittimamente rifiutarsi di emetterla.

Qualche precisazione aggiuntiva deve essere effettuata in riferimento al caso in cui il cessionario sia un imprenditore²⁶. Infatti, nel momento in cui il bene da acquistare formi oggetto dell'attività propria dell'impresa (nella sostanza un bene che egli fa oggetto di produzione, commercializzazione, lavorazione, ecc.) dovrà essere richiesta fattura.

Vendite effettuate nei confronti di soggetti residenti in altri Stati membri

Nel caso in cui il commercio elettronico indiretto avvenga nei confronti di soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea dobbiamo distinguere due ipotesi:



⇒ Vendite effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva

Se un soggetto italiano cede il bene ad un soggetto passivo Iva UE e invia il bene stesso in un altro Paese UE si configura un'operazione intracomunitaria.

Di conseguenza si applicheranno tutte le disposizioni previste in materia di **scambi** intracomunitari previsti dal D.L. n.331/93.

In particolare, l'operazione in oggetto sarà da considerarsi non imponibile in base al disposto dell'art.41 del citato decreto. Il cedente emetterà fattura non applicando l'imposta (ma indicando che si tratta di operazione non imponibile ex art.41, D.L. n.331/93).

Per contro, il cessionario UE effettuerà un acquisto intracomunitario nel Paese di destinazione del bene, assoggettando l'operazione ad Iva mediante il meccanismo del *reverse charge*.

Sia il cedente che il cessionario compileranno il modello Intrastat.

⇒ Vendite effettuate nei confronti di soggetti privati

Più complesso è il caso in cui il cessionario sia un privato consumatore²⁷ residente in altro Stato membro.

In una siffatta ipotesi, infatti, le cessioni dovranno scontare l'imposta nel Paese dell'acquirente, secondo le regole e le aliquote ivi applicabili.

Per poter fare ciò (assolvere gli obblighi Iva) il cedente italiano dovrà nominare un rappresentante fiscale in tale Paese, ovvero identificarsi direttamente.

Quanto sopra esposto non si applica fintantoché le cessioni effettuate (verso privati) in un determinato Stato membro non abbiano superato nell'anno solare precedente o non superino nell'anno in corso l'importo complessivo di € 100.000, ovvero la diversa soglia stabilita da ciascun Stato membro.

²⁶ E' infatti da tenere in considerazione che una delle caratteristiche affinché si possa parlare di vendite a distanza consiste nel fatto che il cessionario sia un soggetto privato.

²⁷ O, più in generale, un soggetto non tenuto al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari.

Ciascuno Stato membro ha infatti la facoltà di determinare in via autonoma tale soglia, soglia che deve essere in ogni caso ricompresa nell'intervallo 35.000 - 100.000 Euro. Nel caso in cui le cessioni effettuate nell'anno precedente, ed anche nell'anno in corso, non abbiano superato la predetta soglia il cedente nazionale applicherà l'imposta in Italia, eccezion fatta per i casi in cui, previa comunicazione al competente Ufficio Iva, non scelga di applicare l'imposta nel Paese di destinazione.

Il cessionario comunitario privato resterà pertanto inciso dell'imposta italiana applicabile in base alla tipologia di bene acquistato.

Diversamente, nel caso in cui il cedente nazionale abbia optato per l'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione:

- l'opzione ha effetto fino alla revoca, e in ogni caso per almeno tre anni;
- l'opzione vale dal 1° gennaio dell'anno in corso, se esercitata nella dichiarazione Iva relativa all'anno precedente;
- l'opzione vale dal momento in cui viene esercitata, in caso di inizio attività;
- la revoca dell'opzione va comunicata al competente Ufficio Iva.

Di seguito si riporta una tabella nella quale sono evidenziate le soglie previste nei diversi Stati membri.

Paese	Soglia	Paese	Soglia
Belgio	€ 35.000	Austria	€ 100.000
Danimarca	€ 37.528 (280.000 DKK)	Finlandia	€ 35.000
Francia	€ 100.000	Rep. Ceca	€ 37.622 (1.000.000 CZK)
Germania	€ 100.000	Estonia	€ 35.151 (550.000 EEK)
Gran Bretagna	€ 95.264 (70.000 £)	Cipro	€ 35.000
Grecia	€ 35.000	Lettonia	€ 34.433 (24.000 LVL)
Irlanda	€ 35.000	Lituania	€ 36.207 (125.000 LTL)
Lussemburgo	€ 100.000	Ungheria	€ 34.671 (8.800.000 HUF)
Portogallo	€ 35.000	Malta	€ 35.000
Spagna	€ 35.000	Polonia	€ 44.426 (160.000 PLN)
Italia	€ 35.000	Slovenia	€ 35.000
Olanda	€ 100.000	Slovacchia	€ 44.642 (1.500.000 SKK)
Svezia	€ 33.869 (320 SEK)	Bulgaria	€ 35.791 (70.000 BGN)
Romania	€ 32.702 (118.000 RON)		

L'art.14 del Regolamento (CE) n.282/11 stabilisce invece cosa accade nel caso di superamento in corso d'anno delle soglie sopra indicate²⁸:

- resta valida la disciplina applicata per le vendite effettuate nel periodo precedente il superamento;
- la cessione che determina lo splafonamento va tassata a destino (momento in cui avviene il mutamento del trattamento dell'operazione);
- le cessioni successive a quella che ha determinato lo splafonamento andranno tassate a destino.

Vendite effettuate nei confronti di soggetti residenti in altri Stati *extra-UE*

Nell'ipotesi in cui la cessione avvenga nei confronti di soggetti residenti in Paesi *extra-UE* si configurerà sempre un'operazione di cessione all'esportazione ex art.8, co.1, lett.a), DPR n.633/72.

²⁸ Di fatto, il contenuto è il medesimo dell'art.22 del Regolamento (CE) n.1.777/05, ora abrogato.

Resi su vendite

In molti casi può accadere che, in base alle condizioni di vendita e/o per il riscontro di difetti nel bene acquistato, il cessionario provveda alla restituzione del bene pretendendo il rimborso del corrispettivo pagato. Ci si deve pertanto chiedere come agire nel caso in cui l'operazione in questione sia interna (tra soggetti italiani).

Sulla questione vale la pena di ricordare che, ai fini Iva, le operazioni di commercio elettronico indiretto sono assimilabili alle vendite per corrispondenza e, pertanto, non sono soggette all'obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione), né all'obbligo di certificazione mediante emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale. In ogni caso, i corrispettivi delle vendite devono essere annotati nel registro previsto dall'art.24, DPR n.633/72.

La procedura di variazione in diminuzione di cui all'art.26, DPR n.633/72, è applicabile per le sole cessioni documentate dalla fattura, quindi si potrà emettere nota di credito solo se era stata emessa regolare fattura.

Se non si è proceduto con l'emissione della fattura il cedente avrà solamente annotato il corrispettivo nel registro di cui all'art.24, DPR n.633/72.

Come operare la rettifica in questo caso? Secondo l'Agenzia delle Entrate²⁹, sebbene il cedente sia un soggetto esonerato dall'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi, possono richiamarsi i chiarimenti già resi da parte della stessa con riferimento alle procedure di reso relative ad operazioni certificate con documento fiscale³⁰.

Inoltre, secondo l'Agenzia delle Entrate, al fine di procedere correttamente al reso:

- dalla documentazione in possesso del cedente deve essere possibile individuare gli elementi necessari a correlare il reso alla precedente cessione (generalità del soggetto acquirente, ammontare del prezzo rimborsato, "codice" dell'articolo oggetto di restituzione e il "codice di reso");
- dalle risultanze delle scritture ausiliare di magazzino, correttamente tenute deve essere possibile verificare la movimentazione fisica del bene reinserito nel circuito di vendita.

Seminario di 1 giornata

I NUOVI REATI TRIBUTARI

Disciplina, effetti e sanzioni alla luce delle novità della manovra estiva

Orario giornata 09.30 - 13.00/14.30 - 18.00

FIRENZE	27	gennaio	2012	PADOVA	03	febbraio	2012
MILANO	02	febbraio	2012				

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 200,00 + IVA 21%
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni
[Clicca qui](#)

EUROCONFERENCE* | SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE | Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it

²⁹ R.M. n.274/09.

³⁰ R.M. n.86/07; R.M. n.45/05; R.M. n.219/03.