
Il commercio elettronico: analisi delle questioni tributarie

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 12 Novembre 2013

Il commercio elettronico è uno dei pochi settori a non risentire degli effetti della crisi economica; ecco un approfondimento delle relative questioni tributarie.

Commercio Elettronico - Aspetti generali

Per commercio elettronico si intende lo scambio di beni e/o servizi che avviene utilizzando mezzi telematici.

In determinati casi (commercio elettronico diretto), tutti i passaggi avvengono in forma elettronica: ciò è possibile, ad esempio, per le cessioni di software e contenuti fruibili digitalmente; in altri casi (commercio elettronico indiretto), occorre procedere alla consegna di un bene fisico, materiale, analogamente a quanto avviene nelle tradizionali vendite per corrispondenza.

Le problematiche relative all'e-commerce assumono una particolare importanza per i loro riflessi nell'ambito impositivo IVA. Va rammentato a questo riguardo che dal 1° gennaio 2010 sono cambiate le regole sul luogo di tassazione dei servizi per effetto delle modifiche apportate dalla direttiva n. 2008/8/CE (c.d. «direttiva sui servizi») alla direttiva n. 2006/112/CE.

Nell'ordinamento interno italiano, le novità IVA in materia di prestazioni di servizi erano state anticipate dalla circolare n. 58/E del 31.12.2009 e quindi formalmente recepite con il D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, con effetto dal 1° gennaio dello stesso anno.

È quindi intervenuta la circolare n. 37/E del 29.7.2011, dopo che il Regolamento 15 marzo 2011, n. 282/2011(UE) aveva definito e reso comuni alcuni concetti contenuti nella più recente versione della direttiva del 2006.

L'e-commerce diretto è una prestazione di servizi

Il commercio elettronico (e-commerce) può prevedere in concreto la cessione di beni materiali o immateriali utilizzando mezzi di tipo telematico (tipicamente la rete Internet, attraverso siti che consentono il pagamento degli importi e l'esecuzione dell'ordine, ovvero il download dei contenuti acquistati (testi, immagini, filmati, brani musicali, software).

Devono pertanto essere distinti le seguenti due tipologie di commercio elettronico:

1. commercio elettronico indiretto: si riferisce alla cessione di beni materiali, realizzata però con l'utilizzo della «rete» per concludere il contratto ed eseguire il pagamento. Il bene quindi, che a causa della sua consistenza «fisica» non può essere direttamente trasmesso all'acquirente, viene spedito usando le vie tradizionali, con il sistema delle vendite per corrispondenza. Per questo tipo di commercio non sono previste disposizioni specifiche, trattandosi di un sistema che non modifica le regole vigenti per le vendite per corrispondenza, essendo basato su normali operazioni di esportazione, importazione, cessioni e acquisti intracomunitari a distanza;
2. commercio elettronico diretto: in esso avviene la cessione elettronica di beni virtuali o di servizi (siti web, programmi, immagini, testi, informazioni, accesso a banche dati, fornitura di musica, film e giochi, etc.), che comunque costituisce ai fini dell'IVA – diversamente dal commercio indiretto - una prestazione di servizi e consente alle parti di concludere la transazione con lo scarico telematico del prodotto acquistato sotto forma di file digitale e la contemporanea esecuzione del pagamento on line. Con specifico riguardo al commercio elettronico diretto, Per tale tipo di commercio, la direttiva comunitaria 2002/38/CE del 7.5.2002 ha previsto una nuova disciplina che doveva essere recepita in tutta l'UE, accompagnata dal regolamento (CE) n. 792/2002 in materia di cooperazione amministrativa tra gli Stati membri per lo scambio di dati in materia di commercio elettronico. Quest'ultimo è stato poi sostituito – con vigenza dal 1° gennaio 2004 - dal regolamento (CE) n. 1798/2003 del 7.10.2003. Il regime non è tuttavia definitivo, avendo inizialmente un termine di tre anni prorogato di anno in anno (da ultimo con la Direttiva 2008/08 del 12.2.2008) fino al 31.12.2014.

Il recepimento della direttiva sul commercio elettronico

Per i servizi prestati tramite mezzi elettronici, la direttiva comunitaria 2002/38/CE del 7.5.2002, ripresa negli artt. 58 e 59, primo comma, lett. k), della direttiva 2006/112/CE, ha introdotto una nuova disciplina che doveva essere recepita dal 1° luglio 2003 in tutti i paesi UE.

Le nuove regole di funzionamento dell'e-commerce prevedono che, per i beni e i servizi forniti tramite mezzi elettronici da parte di soggetti extracomunitari nei confronti di soggetti comunitari, il luogo di imposizione coincide sempre e comunque con quello in cui il servizio viene realmente consumato.

L'IVA deve quindi essere applicata nel paese in cui il cliente, destinatario del servizio, ha la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile o, se si tratta di un privato acquirente, nel luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Al fine di evitare che gli operatori commerciali extra-UE debbano identificarsi in tutti i paesi membri, è stato previsto uno specifico regime speciale IVA con identificazione diretta da parte del soggetto extracomunitario in un solo paese membro, ove sarà versata l'imposta totale relativa a tutte le vendite.

La direttiva, concepita per un periodo provvisorio (fino al 31.12.2008, prorogato al 31.12.2014), prevede che:

1. gli Stati membri di identificazione riaccreditino agli Stati membri di consumo l'IVA riscossa di loro competenza inviando agli stessi i dati desunti dalla dichiarazione periodica;
2. i soggetti extracomunitari attivino, per il recupero dell'imposta, la procedura prevista dalla tredicesima direttiva comunitaria con richiesta diretta nei vari paesi ove i costi sono stati sostenuti (in Italia la direttiva relativa a questi rimborsi è stata trasfusa nell'articolo 38-ter del D.P.R. n. 633/1972, al quale occorre rinviare).

La direttiva sul commercio elettronico è stata recepita in Italia con il D.Lgs. 1.8.2003, n. 273, il quale:

1. è intervenuto sul testo dell'art. 7, quarto comma, del decreto IVA, modificando le lettere d) ed f), e ha aggiunto la nuova lettera f-ter), per ciò che riguarda l'individuazione del luogo di effettuazione delle operazioni;
2. ha inserito il nuovo articolo 74-quinquies, introducendo il regime speciale previsto quando il fornitore extracomunitario sceglie l'Italia quale paese membro di identificazione per adempiere gli obblighi impositivi.

Prestazioni di servizi: nuove regole generali e speciali

L'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 è stato integralmente riformulato per adeguare le norme fiscali interne alle innovate disposizioni comunitarie, tenendo conto della direttiva 2008/08/CE del 12.2.2008.

Le nuove regole sulla tassazione dei servizi appaiono orientate a fissare come luogo dell'imposizione il Paese in cui avviene il consumo effettivo del servizio.

Le norme comunitarie sono state recepite con il D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, la cui vigenza è stata fissata all'inizio del 2010.

Colpendo in particolare il requisito della territorialità dell'imposta, le nuove regole hanno lasciato formalmente immutato il criterio previgente— il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi è quello in cui il prestatore ha la propria sede -, ma individuando come luogo di imposizione all'interno della Comunità lo Stato in cui avviene il consumo effettivo del servizio e rendendo non soggetti a imposta i servizi che vengono consumati al di fuori del territorio comunitario.

Come regola generale la prestazione viene ora tassata:

- nel paese ove è stabilito il committente (rapporti B2B) se riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta stabilito nella UE, mentre non si assoggettano ad IVA le prestazioni rese a favore di soggetti passivi stabiliti fuori dell'UE;

- nel paese ove è stabilito il prestatore se il committente non è soggetto IVA, cioè se interviene come consumatore-utilizzatore finale del servizio (B2C).

Le modificazioni relative al commercio elettronico avranno un effetto differito, decorrente dal 1° gennaio 2015.

Per garantire l'applicazione uniforme dell'IVA all'interno della Comunità, il 15.3.2011 il Consiglio europeo ha approvato e reso definitivo il regolamento (UE) n. 282/2011.

Tale regolamento, sostitutivo del precedente n. 1777/2005 del 17.10.2005, è orientato a garantire l'applicazione uniforme delle disposizioni IVA, in particolare quelle introdotte dalla direttiva 2008/8/CE sulla territorialità dei servizi.

Alcune tipologie di transazioni elettroniche dirette

Le operazioni che vengono in essere nell'ambito del commercio elettronico diretto presuppongono la messa a disposizione di un bene o di un servizio attraverso procedure digitali e una rete elettronica.

Giacché dal punto di vista IVA si tratta di prestazioni di servizi, ai fini della determinazione del momento impositivo assume rilevanza il momento del pagamento.

Secondo l'art. 7 del Regolamento (UE) 282/2011, i «servizi prestati tramite mezzi elettronici», di cui alla direttiva 2006/112/CE, includono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, con un intervento umano minimo, e sono impossibili da garantire in assenza delle tecnologie informatiche impiegate.

Rientrano in questa disciplina le ipotesi sotto specificate.

fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti
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
servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario
concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, 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
offerte forfetarie di servizi Internet (Internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (oltre al semplice accesso a Internet sono compresi altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, etc.)

L'obbligo di fatturazione

Relativamente alle ipotesi di commercio elettronico diretto, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con risoluzione n. 274/E del 3.7.2008 precisando che:

1. trattandosi di prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA, l'operazione deve essere documentata ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, nei termini di cui all'art. 6, terzo comma, del medesimo decreto, secondo il quale il momento di effettuazione si considera normalmente coincidente con il pagamento del corrispettivo;
2. con riguardo all'obbligo di fatturazione, queste operazioni non sono riconducibili ad alcuno dei casi di esonero dagli obblighi di certificazione previsti dalla normativa IVA;
3. per le operazioni il cui corrispettivo sia pagato direttamente on line tramite carta di credito, l'art. 101 della L. 21.11.2000, n. 342, prevede l'emanazione di appositi regolamenti al fine di semplificare gli adempimenti contabili e formali, inclusi anche quelli relativi alla effettuazione di transazioni di commercio elettronico, «a tal fine potendosi prevedere la non obbligatorietà dell'emissione della fattura in presenza di idonea documentazione»;
4. in assenza dei regolamenti, che non sono ancora stati emanati, sussiste l'obbligo di emissione della fattura per la certificazione dei corrispettivi relativi alle operazioni effettuate, anche se incassati tramite intermediari finanziari (nel caso di specie, i gestori delle carte di credito utilizzate dagli acquirenti dei servizi prestati dalla società).

L'obbligo dell'emissione del documento fiscale vige solamente per il commercio elettronico diretto, e non anche per quello indiretto.

Giacché infatti queste ultime sono assimilabili alle vendite per corrispondenza, esse non sono soggette all'obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione), come previsto dall'art. 22 del decreto IVA, né all'obbligo di certificazione mediante emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale ai sensi dell'art. 2, lettera oo), del D.P.R. 21.12.1996, n. 696.

12 novembre 2013

Fabio Carriolo