



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

L'e-commerce: un punto di vista fiscale

*Dott.
Giuseppe
Alessandro
Galeano*

11/02/2015



CONFINDUSTRIA
BELLUNO DOLOMITI
Associazione fra gli Industriali della Provincia di Belluno

Secondo l'*European Information Technology Observatory* l'**e-commerce** rappresenta:

«L'esecuzione di attività che portano ad uno scambio di valore attraverso le reti delle telecomunicazioni»



Lo “scambio di valore”

Le modalità:

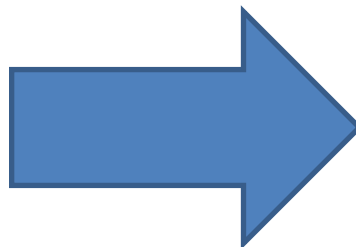
DIRETTO

Cessione e consegna per
via telematica

Vs

INDIRETTO

Cessione del bene per via
telematica, consegna
tramite canali fisici



Gli attori:

B2B

Business to Business

B2C

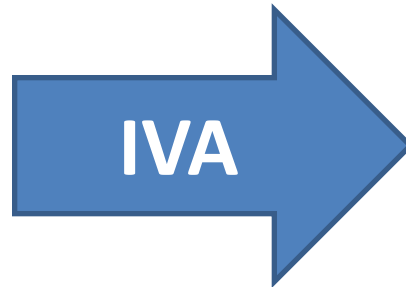
Business to Consumer

B2B

Business to
Business

B2C

Business to
Consumer



PRESTAZIONE

DI

SERVIZI

Tali servizi si considerano effettuati nel
Paese del **committente**



Operatori economici ITA



- Operazione effettuata in **Italia** (art. 7 *ter*, comma 1, lett. a, DPR 633/72)
- Emissione fattura, art. 21 del DPR 633/72, al più tardi all'atto del pagamento, annotata nel registro fatture emesse entro 15 gg.

Operatori economici UE



- L'operazione si considera effettuata nel paese del **committente-cliente**
- L'operatore italiano, ai sensi dell'art. 18, par. 1 lett. a) e b) del Regolamento CE 282/2011 dovrà accertarsi che il committente-cliente sia un soggetto passivo con **numero identificativo IVA con evidenza di iscrizione nel registro VIES**; in alternativa, qualora il destinatario non abbia ancora ricevuto un numero di identificazione IVA, ma ne abbia fatto richiesta, il prestatore effettuerà una verifica sull'esattezza delle informazioni fornite dallo stesso (p.e. controlli di identità e pagamento)
- L'operazione è priva del requisito di territorialità *ex art. 7 ter* del DPR 633/72; essendo una prestazione intracomunitaria rilevante fiscalmente nel Paese del committente, in fattura dovrà essere indicata la dicitura: Inversione contabile
- Sarà necessario compilare il modello Intrastat

Operatori economici EXTRA-UE



- L'operazione si considera effettuata nel paese del **committente-cliente**
- L'operatore italiano, per comprendere se il committente-cliente EXTRA-UE sia effettivamente un soggetto passivo, dovrà ottenere dal destinatario un «**certificato rilasciato dalle autorità competenti attestante che questi svolge attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'IVA**» **Direttiva 86/560/CEE del Consiglio 17/11/86**; in alternativa, il prestatore effettuerà una verifica sull'esattezza delle informazioni fornite dal committente-cliente (p.e. controlli di identità e pagamento) ai fini di una corretta identificazione IVA di quest'ultimo.
- L'operazione è priva del requisito di territorialità *ex art. 7 ter* del DPR 633/72; essendo una prestazione di servizi extracomunitaria - rilevante fiscalmente nel Paese del committente - in fattura dovrà essere indicata la dicitura: Operazione non soggetta
- Black List, ove necessario

**Società
cedente ITA**

Vs

**Società
cedente ITA**

Vs

Consumatori finali ITA - UE



- Operazione nell'ambito dei servizi generici identificata nel paese in cui il fruitore del servizio è stabilito, disciplinata dall'art. 2 comma 1 lett. a) e b) del Regolamento di Esecuzione (UE) n. 1042/2013 e valida a partire dal 01/01/2015.
- Nei rapporti "B2C" il debitore d'imposta è il prestatore del servizio; quest'ultimo assolverà l'IVA:
 - identificandosi, ai fini IVA, nel Paese UE del committente, per mezzo dell'identificazione diretta, ove ammessa o nominando un proprio rappresentante fiscale;
 - ovvero avvalendosi del regime speciale del "mini sportello unico" (**MOSS**)
- Il regime speciale (opzionale) del **MOSS – Mini One Stop Shop** permette alle imprese aderenti di dichiarare e versare l'IVA sui predetti servizi, ovunque dovuta nell'UE, esclusivamente presso un'autorità fiscale, senza doversi identificarsi nei diversi Stati membri.

Consumatori EXTRA-UE



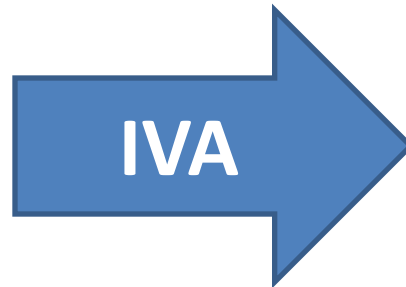
- Operazione disciplinata dalla regola specifica di cui all'art. 7 *septies*, comma 1, lett. i) del DPR 633/72.
- Il prestatore del servizio, essendo un'operazione rientrante nella disciplina dell'art. 7 *septies*, comma 1, lett. i) del DPR 633/72, emetterà fattura con dicitura: Operazione non soggetta

B2B

Business to
Business

B2C

Business to
Consumer



Cessione attraverso internet di
beni fisici a consumatori
finali/operatori economici











Operatori economici ITA

- Sussiste l'obbligo di emissione della fattura di vendita (art. 21 del DPR 633/72)
- Fattura emessa all'atto della consegna o spedizione dei beni
- Nel caso in cui sussista il DDT, la fattura potrà essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello del trasporto
- Se il pagamento della fornitura viene eseguito all'atto dell'invio dell'ordine (mediante carta elettronica/Sistemi di pagamento – p.e. Paypal), fattura immediata



Operatori economici UE

- L'operatore italiano, prima di emettere fattura, dovrà accertarsi che il committente-cliente sia un soggetto passivo con **numero identificativo IVA e con evidenza di iscrizione nel registro VIES**
- La fattura conterrà dunque la dicitura: Operazione non imponibile ex art. 41 comma 1 lettera a) DL 331/1993 e il numero identificativo UE del cessionario
- Emissione fattura entro il 15 del mese successivo a quello della consegna/spedizione
- Back-Up documentazione provante uscita della merce dall'Italia
- Compilazione del Modello Intrastat



Operatori economici EXTRA-UE

- Valgono le considerazioni e le norme relative alla vendita di merci ai consumatori finali di Paesi EXTRA-UE

**Società
cedente ITA**

Vs



Consumatori finali ITA

- Il cedente ha l'obbligo di emettere scontrino/ricevuta fiscale; è esonerato da emissione di fattura – salvo richiesta dal cliente - e in ogni caso non oltre il momento dell'effettuazione dell'operazione
- Rileverà l'atto della consegna/spedizione, salvo nel caso di emissione precedente della fattura o pagamento corrispettivo; se il pagamento della fornitura viene eseguito all'atto dell'invio dell'ordine (mediante carta elettronica/Sistemi di pagamento – p.e. Paypal), l'emissione del documento fiscale sarà contestuale.
- Diviene fondamentale la predisposizione del sito internet dell'impresa all'emissione della fattura



Consumatori finali UE

- Operazione effettuata nel paese di partenza (**Direttiva 2006/112/CE**) – **prevista deroga**
- L'operazione potrà essere alternativamente:
 - imponibile in Italia: se le vendite nel Paese Europeo di destinazione della merce non superano una soglia prestabilita dallo stesso ed indicata in un database in continuo aggiornamento messo a disposizione dalla UE
 - territorialmente rilevante nel Paese Europeo di destinazione: se le vendite in tale Paese superano – durante l'anno solare in corso o nel precedente – la soglia deliberata dallo stesso. In questo caso il cedente italiano - privo di stabile organizzazione in detto Stato Europeo - è tenuto a nominare un rappresentante fiscale ovvero a identificarsi direttamente per assolvere l'imposta con le regole vigenti
- A discrezione del cedente italiano è possibile optare per l'applicazione dell'IVA nel Paese UE pur non superando il limite previsto e con i conseguenti adempimenti sopra citati. Non è applicabile l'adesione al MOSS (valido per le prestazioni di servizi)



Consumatori EXTRA-UE

- Cessione all'esportazione non imponibile di beni al di fuori della Comunità Economica Europea
- Emissione – immediata – di fattura con dicitura: Non imponibile *ex art. 8, comma 1, lett. a) DPR 633/1972*

**Società
cedente ITA**

Vs

Altro aspetto rilevante nell'ambito del commercio elettronico è il sistema di fatturazione impiegato. Come da espressa previsione normativa è possibile scegliere tra due tipologie di fatturazione:

Formato cartaceo Vs Formato elettronico

Se le modalità e i requisiti del primo formato possono essere definiti «classici», per utilizzare il formato di tipo elettronico sono invece previsti **tre requisiti da rispettare**:

- Autenticità dell'origine: certezza dell'identità del fornitore/prestatore di servizi e del cessionario/committente
- Integrità del contenuto: i dati contenuti nel documento non devono poter essere modificati
- Leggibilità della fattura: quest'ultimo aspetto deve perdurare dall'emissione al termine del periodo di conservazione

Si ricorda che la normativa e le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria prevedono la corretta conservazione elettronica di tale documentazione - in conformità al D.M. 17 giugno 2014 - da parte del commissionario/cessionario (p.e. assicurando un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione)

Ai fini dell'imposizione **DIRETTA** sussistono una serie di criteri per la definizione di **Stabile Organizzazione**, che può assumere rilevanza soprattutto con riferimento al **Commercio Elettronico DIRETTO**, a causa della natura «virtuale» dello stesso.

**Commercio Elettronico
DIRETTO**



Stabile Organizzazione e attività
economica esercitata **on-line**

**Commercio Elettronico
INDIRETTO**



Trasferimento **fisico** dei beni
compravenduti

Il reddito da Commercio Elettronico DIRETTO è assimilato al reddito d'impresa; principale oggetto di dispute è la definizione di «**sede d'affari**» in cui viene esercitata l'attività: fondamentale sarà dunque la nozione di:



STABILE ORGANIZZAZIONE



Due definizioni:



Art. 5 Modello OCSE:

«Sede fissa d'affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività»

La norma permette di ricavare degli elementi che individuano quelli che sono i requisiti per la sussistenza di una Stabile Organizzazione:

- Esistenza nello Stato di un centro di imputazione di situazioni giuridiche, costituito da elementi materiali e personali
- Stabilità nel tempo
- Connessione della S.O. all'esercizio normale d'impresa
- Idoneità a produrre reddito



Art. 162 TUIR:

«La sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato».

Detto articolo è sicuramente meno esplicito e accurato del Modello OCSE.

NB: al comma 5 però:

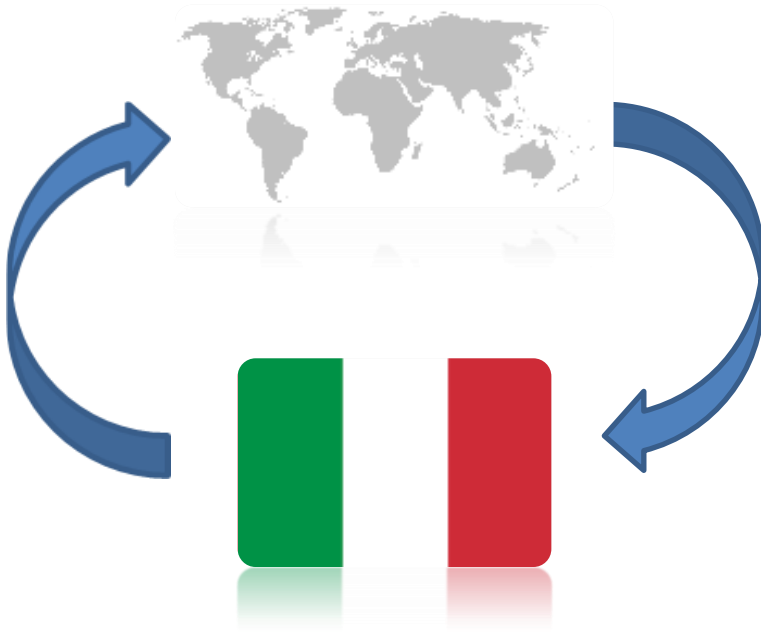
*«**Non** costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi»*

L'Ocse ha fissato però alcuni punti principali, rilevando che:

- **un sito web** non può di per sé costituire una stabile organizzazione, in quanto, per sua natura, svolge una funzione prevalentemente pubblicitaria e, non essendo una entità tangibile, non può essere assolutamente considerata stabile organizzazione.

- **un Internet Service Provider**, ovvero un fornitore del servizio di collegamento alla rete attraverso un server di proprietà, può configurare stabile organizzazione solo nella misura in cui possa essere qualificato come *"agente dipendente" dell'impresa "*

- **un server** può, invece, essere considerato una stabile organizzazione se l'attività svolta tramite lo stesso è significativa ed essenziale per l'impresa





STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Dott. Giuseppe Alessandro Galeano

giuseppe.galeano@cbalex.com

www.cbalex.com

20122 **MILANO**
Galleria San Carlo, 6
Tel. +39 02 778061
Fax +39 02 76021816
Email: milano@cbalex.com

00196 **ROMA**
Via Flaminia, 135
Tel. +39 06 89262900
Fax +39 06 89262921
Email: roma@cbalex.com

35137 **PADOVA**
Galleria dei Borromeo, 3
Tel. +39 049 0979500
Fax +39 049 0979521
Email: padova@cbalex.com

30135 **VENEZIA**
Santa Croce, 251
Tel. +39 041 2440266
Fax +39 041 2448469
Email: venezia@cbalex.com

D-80539 **MÜNCHEN**
Ludwigstrasse 10
Tel. +49 (0)89 9901 6090
Fax +49 (0)89 9901 60999
Email: muenchen@cbalex.com