

# **E-COMMERCE**

# **TERRITORIALITA' NELLE OPERAZIONI**

**FABRIZIO DOMINICI**

Dottore commercialista in Rimini

[www.dominiciassociati.com](http://www.dominiciassociati.com)

Via Marecchiese 314/d 47822 Rimini

f.dominici@dominiciassociati.com

DOMINICI & ASSOCIATI  
*Studio Legale e Tributario*

# DEFINIZIONE

<< Il **COMMERCIO ELETTRONICO** consiste nello svolgimento di attività commerciali e di transazioni per via elettronica e comprende la commercializzazione di beni e servizi, la distribuzione di contenuti digitali, l'effettuazione di operazioni finanziarie e di borsa, gli appalti pubblici e le altre procedure di tipo transattivo delle pubbliche amministrazioni >>

# CLASSIFICAZIONI

## 1) In base ai soggetti coinvolti e la loro natura economica:

- **B2B** (Business to Business) → Commercio elettronico fra aziende;
- **B2C** (Business to Consumer) → Trattativa rivolta al consumatore finale;

# CLASSIFICAZIONI

## 2) In base alla natura dei beni oggetto di transazione in particolare della loro modalità di consegna:

- Commercio elettronico indiretto: La cessione avviene per via telematica, ma **la consegna del bene avviene tramite i canali tradizionali** (consegna materiale del bene tramite vettore, spedizioniere).
- Commercio elettronico diretto: L'intera transazione commerciale **ordine, pagamento e consegna del bene avviene unicamente per via telematica**, attraverso la fornitura di prodotti virtuali non tangibili.

# IL COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO

**Ai fini IVA tali operazioni sono assimilate alle vendite per corrispondenza.**

Internet, secondo l'amministrazione finanziaria, è **solamente** **“un canale alternativo di vendita”** il cui utilizzo “non è sufficiente a far rientrare l'operazione tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici e quindi assoggettabili alla disciplina dell'e-commerce”.



# PROFILI IVA

(Si tratta di una normale cessione di beni)

Sono **operazioni non soggette all'obbligo di fattura (se non richiesta dal cliente), né all'obbligo di certificazione mediante emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale.**

I corrispettivi delle vendite devono, tuttavia, essere annotati nell'apposito registro (previsto dall'art. **24 del D.P.R. n. 663/1972**).

# CASISTICHE TRA SOGGETTI PRIVATI

VENDITORE	ACQUIRENTE	APPLICAZIONE NORMATIVA
SOGGETTO PASSIVO CEE	PRIVATO ITALIANO	<b>IVA applicata nello stato di immissione (Italia) se il cedente comunitario ha effettuato vendite nei confronti di privati italiani nell'anno precedente (o nell'anno in corso) per un ammontare superiore a 27.887,67 €; viceversa se tale limite non sia superato, l'iva si applica nel paese di origine.</b>
SOGGETTO PASSIVO IVA	SOGGETTO PASSIVO IVA	Acquisto intracomunitario (con obbligo di INTRASTAT).

VENDITORE	ACQUIRENTE	APPLICAZIONE NORMATIVA
SOGGETTO IVA ITALIANO	PRIVATO ESTERO	<p><b>Operazione imponibile ai fini IVA in Italia se l'ammontare delle cessioni effettuate nell'altro stato membro non ha superato, nell'anno solare precedente, ne supera, nell'anno in corso, la soglia di 79.534,36 €; viceversa sorge l'obbligo per il soggetto IVA italiano, di un rappresentante fiscale al fine di applicare il tributo del paese di destinazione.</b></p>
SOGGETTO PASSIVO IVA	SOGGETTO PASSIVO IVA	Emissione fattura ex. Art. 41 D.Lgs. 331/1993 (con obbligo di intrastat).



# OPERAZIONI INTERNAZIONALI

VENDITORE	AQUIRENTE	APPLICAZIONE NORMATIVA
SOGGETTO PASSIVO IVA	PRIVATO EXTRACOMUNITARIO	<b>IVA dovuta nel paese di destinazione: il cedente emetterà fattura non imponibile e presenterà apposita dichiarazione di esportazione in Dogana.</b>

# IL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO

La tipologia di commercio elettronico diretto è caratterizzata dal fatto che **l'intera transazione commerciale (cessione e consegna del bene) avvenga unicamente per via telematica**, attraverso la fornitura di prodotti virtuali non tangibili. I servizi ed i beni ceduti (software, siti web, immagini, testi, musica, film, ecc.), originariamente dematerializzati, vengono, infatti concretati all'arrivo dal destinatario (download).

**Tali operazioni rappresentano sempre, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, prestazioni di servizi.**

# EVOLUZIONE NORMATIVA

- **VI DIRETTIVA 77/388/CEE**

Con l'obiettivo di armonizzare i regimi fiscali dei vari stati ha introdotto il principio generale della **tassazione dei servizi nel Paese di residenza del prestatore;**

- **DOCUMENTO COM (1998) n. 374**

Soluzione che ritiene tutte le transazioni realizzate con mezzi elettronici debbano considerarsi ai fini IVA, come prestazioni di servizio e che, dunque, il **luogo della tassazione delle prestazioni debba coincidere con quello in cui avviene il consumo del bene o servizio ceduto,** senza considerazione del luogo di origine;

# EVOLUZIONE NORMATIVA

- **Direttiva 2002/38/CE**

Modifica la direttiva 77/388/CEE con riferimento al regime IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici (attuata nel nostro ordinamento con il **D. Lgs. N. 273 del 1° Agosto 2003**).



Affronta le problematiche correlate alla fornitura di servizi on-line a titolo oneroso, riconducibile alla fattispecie di commercio elettronico diretto



# DIRETTIVA 2002/38/CE

## Le operazioni ai fini del commercio elettronico diretto:

Costituenti commercio elettronico diretto **ai fini IVA rappresentano prestazioni di servizi;**

Devono realizzarsi completamente per via telematica;

Sono sia *business to business* che *business to consumer*;

Devono essere a titolo oneroso.



La modifica più significativa è quella che stabilisce che **luogo dell'imposizione per i servizi on-line è sempre ed in ogni caso quello in cui il bene o il servizio viene effettivamente fruito**, quindi il luogo in cui il cliente ha fissato la sede dei suoi affari o vi ha costruito un centro di attività stabile ovvero, nel caso di privato, il luogo del suo domicilio o della residenza abituale.

# ESEMPI DI SERVIZI DI COMMERCIO ELETTRONICO

Fornitura di prodotti digitalizzati in genere (software, aggiornamenti software);

Servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o un privato su una rete elettrica (es. sito web o pagina web);

Servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet o una rete elettrica, in risposta a dati specifici immessi dal cliente;

Servizi di aste on-line che dipendono da banche dati automatiche o dall'immissione di dati da parte del cliente con nessuno o un minimo intervento umano;

Pacchetti di servizi internet (*Internet service provider*) di informazioni o attività interattive che vanno oltre il semplice accesso a internet e nei quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio o subordinato;

# IPOTESI DI TERRITORIALITA' B2B

Nel momento in cui ci si riferisce alle prestazioni di servizio **B2B (*business to business*)** queste chiaramente rientrano nell'ambito dell'applicazione dell'art. 7-ter, c.1, lett. a) del decreto istitutivo dell' IVA :

**sono quindi tassate nel luogo di stabilimento del committente** a prescindere dalla residenza del prestatore e dal luogo in cui la prestazione viene eseguita.

# TERRITORIALITA' B2B

VENDITORE	ACQUIRENTE	CRITERIO APPLICATIVO
SOGGETTO PASSIVO IVA	SOGGETTO PASSIVO IVA	le prestazioni <b>tra soggetti passivi nazionali</b> sono sempre soggette a imposta;

**ESEMPIO PRATICO:** Una società italiana fornisce ad un'altra impresa italiana un pacchetto *software*, scaricato da *Internet*.

Il prestatore emette fattura assoggettata a IVA.



# TERRITORIALITA' B2B

VENDITORE	ACQUIRENTE	APPLICAZIONE NORMATIVA
SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE (UE OPPURE EXTRA UE)	SOGGETTO PASSIVO IVA	Le operazioni sono assoggettate ad imposta con <b>autofattura</b> ex art. 17 c. 2 dpr n. 633/1972. L'operatore nazionale dopo aver integrato la fattura ricevuta con imponibile ed aliquota IVA e averla registrata nel registro vendite e in quello degli acquisti dovrà presentare il modello INTRASTAT.

**ESEMPIO PRATICO:** Una società tedesca fornisce ad un'impresa italiana un pacchetto *software*, scaricato da *Internet*. L'operatore nazionale integra con l'indicazione dell'imponibile e dell'IVA la fattura ricevuta dal prestatore tedesco e la annota nel registro IVA vendite e nel registro IVA acquisti. Presenta il relativo mod. INTRASTAT (mod. INTRA 2-*quater*).

# TERRITORIALITA' B2B

VENDITORE	ACQUIRENTE	CRITERIO APPLICATIVO
SOGGETTO PASSIVO IVA	SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE (UE OPPURE EXTRA UE)	<b>Operazione fuori campo IVA</b> ; quindi si emetterà fattura ai sensi dell'art. 7-ter. Nel caso di prestazione nei confronti di soggetto UE il soggetto passivo italiano deve presentare ulteriormente il modello INTRASTAT.

**ESEMPIO PRATICO:** Una società italiana crea un sito *web* per conto di un'impresa austriaca. L'operatore nazionale emette fattura fuori campo IVA ex art. 7-ter, DPR 633/1972, e presenta il relativo mod. INTRASTAT (mod. INTRA 1-*quater*).

Se la società anziché austriaca fosse stata svizzera (extra UE); non sarebbe richiesta la presentazione del mod. INTRASTAT.

# IPOSTESI DI TERRITORIALITA' B2C

- Riferendoci alle prestazioni di servizi **B2C** (***business to consumer***) per definire la territorialità delle prestazioni di servizi occorre anzitutto far riferimento all'art. 7-ter, c.1, lett. B dove si chiarisce che **le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello stato quando sono rese da soggetti passivi stabiliti nel territorio a committenti non soggetti passivi.**

# TERRITORIALITA' B2C

VENDITORE	ACQUIRENTE	CRITERIO APPLICATIVO
SOGGETTO PASSIVO IVA	PRIVATO ITALIANO O UE	applicabile la regola generale ex art. 7-ter, c. 1, lett. b), DPR 633/1972, in base alla quale rileva il luogo di stabilimento del prestatore. <b>La prestazione va quindi assoggettata a IVA in Italia.</b>

**ESEMPIO PRATICO:** Una società italiana vende una banca dati, scaricata da *Internet*, ad un privato cittadino UE. L'operatore nazionale emette fattura assoggettata a IVA. Non è richiesta la presentazione del mod. INTRASTAT..

# TERRITORIALITA' B2C

VENDITORE	ACQUIRENTE	CRITERIO APPLICATIVO
SOGGETTO PASSIVO IVA	PRIVATO EXTRA UE	<b>L'operazione è considerata fuori campo IVA ex art. 7-septies, c. 1, lett. i), DPR 633/1972</b>

**ESEMPIO PRATICO:** Una società italiana vende una banca dati, scaricata da *Internet*, ad un privato cittadino extra UE. L'operatore nazionale emette fattura fuori campo IVA ex art. 7-septies, c. 1, lett. i), DPR 633/1972. Non è richiesta la presentazione del mod. INTRASTAT.

# QUADRO DI SINTESI

prestatore	committente	luogo tassazione	obblighi contabili
IT	IT	IT	Emissione fattura con IVA
IT	soggetto IVA UE	Paese committente	Fattura fuori campo IVA ex art. 7-ter, DPR 633/1972
IT	privato UE	IT	Emissione fattura con IVA
IT	extra UE (soggetto IVA o privato)	Paese committente	Operazione fuori campo IVA
UE	soggetto IVA IT	IT	Integrazione fattura o autofattura IT
UE	privato IT	Paese committente	Emissione fattura soggetto UE
EXTRA UE	soggetto IVA IT	IT	Autofattura IT
EXTRA UE	privato IT	IT	Fattura con IVA (previa identificazione in Italia)

# REGOLAMENTO UE n. 282/2011

- Tale regolamento reca disposizioni di applicazione della **direttiva 2006/112/CE** relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.



Mira a **garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva**, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili.

# REGOLAMENTO UE n. 282/2011

## (Luogo di stabilimento del destinatario)

**Art. 10** → Il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa. Per determinare tale luogo, si deve tener conto:

- Luogo della sede legale;
- Luogo in cui si riunisce la direzione;

Se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale **il luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa**.



# REGOLAMENTO UE n. 282/2011

(Luogo di stabilimento del destinatario)

**Dal 1° gennaio 2013:**

Per determinare con certezza il luogo di stabilimento del destinatario di una prestazione di servizi imponibile ai fini IVA, il committente dovrà prendere in considerazione **“le informazioni fatturali ottenute dal destinatario, di cui dovrà verificare l’esattezza applicando le normali procedure di sicurezza commerciale, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento”**.

# REGOLAMENTO UE n. 282/2011 (Definizione dell'e-commerce)

## **Art. 7:**

I servizi prestati tramite mezzi elettronici vengono definiti quali “*servizi forniti attraverso internet o una rete elettrica 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*”

# IDENTIFICAZIONE IVA DEI SOGGETTI NON RESIDENTI

- I soggetti non residenti nel territorio dello Stato italiano che intendono assolvere direttamente gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto devono farne **dichiarazione** all'Ufficio competente prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema (artt. 17 e 35-ter, Decreto IVA).
- Una volta presentata la dichiarazione da parte del contribuente, l'Ufficio attribuisce al richiedente un **numero di partita IVA**, in cui viene evidenziata anche la natura di “soggetto non residente” identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in Italia.

## Contenuti della dichiarazione:

- Per le persone fisiche: il cognome, il nome e la eventuale ditta, il luogo e la data di nascita, il domicilio fiscale nello Stato estero in cui l'attività è esercitata;
- Per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la denominazione, la ragione sociale o ditta, la sede legale o, in mancanza, amministrativa, nello Stato estero in cui l'attività è esercitata;
- L'ufficio dell'amministrazione dello Stato estero competente ad effettuare i controlli sull'attività del dichiarante, nonché il numero di identificazione all'imposta sul valore aggiunto ovvero, in mancanza, il codice identificativo fiscale attribuito dal medesimo Paese;
- Il tipo e l'oggetto dell'attività esercitata nello Stato estero di stabilimento;
- L'impegno ad esibire le scritture contabili entro i termini stabiliti dall'amministrazione richiedente;
- Ogni altro elemento richiesto dal modello di dichiarazione.

Fino al **31.12.2009**, l'identificazione, ai fini IVA, in Italia era, di regola, obbligatoria quando il soggetto non residente effettuava operazioni IVA territorialmente rilevanti (ex. Art. 7 del DPR 633/72).



Doveva trattarsi di operazioni poste in essere nei confronti di soggetti privi di soggettività passiva; diversamente il cessionario/committente italiano, potendo “auto-assolvere” gli obblighi discendenti dall'operazione, si sostituiva al cedente/prestatore estero nei relativi adempimenti.

Questo principio andava però combinato con la libertà, riconosciuta al soggetto estero, di veicolare le operazioni territorialmente rilevanti in Italia per il tramite del proprio **rappresentante fiscale** (previamente nominato).

# RIFORMULAZIONE ART.17 C.2 DPR 633/72

Dal 2010 gli obblighi IVA discendenti dalle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) territorialmente rilevanti in Italia, effettuate nei confronti di cessionari/committenti soggetti passivi italiani, sono adempiuti da questi ultimi tramite il meccanismo del **reverse charge** o del sistema dell'**autofatturazione**.

# LE NUOVE REGOLE COMUNITARIE

A decorrere dal 1<sup>o</sup> gennaio 2010, **il soggetto non residente è obbligato a nominare il rappresentante fiscale, se effettua in Italia operazioni fiscalmente rilevanti nei confronti dei sotto indicati clienti** (artt. 7 e ss., Decreto IVA):

- privati consumatori;
- soggetti passivi d'imposta, non dotati di partita IVA.
- Nelle altre circostanze, lo stesso avrà la facoltà di nominare il rappresentante fiscale ed in caso contrario, sarà il cliente nazionale che dovrà adempiere agli obblighi fiscali, mediante emissione di apposita autofattura.



# STABILE ORGANIZZAZIONE

In presenza di una stabile organizzazione in Italia del soggetto estero, lo stesso non potrà più assumere una duplice posizione IVA.

Infatti, le nuove disposizioni prevedono che il soggetto non residente, qualora abbia già una stabile organizzazione operante nel territorio dello Stato, non può nominare un rappresentante fiscale ovvero identificarsi direttamente per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre. Tali operazioni dovranno confluire, quindi, nella posizione IVA attribuita alla stabile organizzazione operante nel territorio nazionale.

## MODALITA' D'IDENTIFICAZIONE AI FINI IVA IN ITALIA

SOGGETTI PASSIVI COMUNITARI	RAPPRESENTANTE FISCALE (1)	STABILE ORGANIZZAZIONE (2)
	IDENTIFICAZIONE DIRETTA (1)	
SOGGETTI PASSIVI EXTRA- COMUNITARI (3)	RAPPRESENTANTE FISCALE	STABILE ORGANIZZAZIONE (2)

(1) Si tratta di due procedure di identificazione alternative.

(2) La stabile organizzazione è incompatibile con l'identificazione diretta o indiretta.

(3) Allo stato attuale, i soggetti passivi extracomunitari non possono identificarsi direttamente in Italia, ma solo attraverso la nomina di un proprio rappresentante fiscale o la "registrazione diretta". **Fanno eccezione gli operatori extracomunitari, per le operazioni di e-commerce "diretto".**