



CAMERA DI COMMERCIO,
INDUSTRIA, ARTIGIANATO
E AGRICOLTURA DI BOLZANO

AL SERVIZIO DELL'ECONOMIA

pd punto
impresa
digitale



GLI ASPETTI FISCALI DEL COMMERCIO ELETTRONICO

Una guida per entrare nel mondo dell'e-commerce

02

INDICE

Editore:

Camera di commercio di Bolzano
PID-Impresa digitale
Via Alto Adige 60
I – 39100 Bolzano
Tel. +39 0471 945 -691, -531, -692
digital@camcom.bz.it
www.camcom.bz.it

Autore:

Walter Großmann, dottore commercialista

Grafica:

Thaler Design di Dietmar Thaler

Prima edizione: gennaio 2021

La presente linea guida è rivolta senza distinzione a imprenditrici e imprenditori. Ai fini di una maggiore scorrevolezza si è tuttavia rinunciato a utilizzare sempre entrambe le forme.

Riproduzione e diffusione, anche parziale, è autorizzata soltanto con la citazione della fonte (titolo ed editore).

INDICE

1	CONCETTI GENERALI	Pagina 4
2	L'IVA NEL COMMERCIO ELETTRONICO	Pagina 5
	IL COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO	Pagina 5
	a) Le cessioni verso imprese (B2B)	Pagina 5
	b) Le cessioni a consumatori finali (B2C)	Pagina 5
	b.1) Consumatori finali con sede in un altro Paese membro dell'UE	Pagina 6
	b.2) Consumatore finale con sede in un Paese terzo	Pagina 6
	IL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO	Pagina 7
	a) Il commercio elettronico diretto verso imprese (B2B)	Pagina 7
	b) Il commercio elettronico diretto verso consumatori finali (B2C)	Pagina 8
3	LE NOVITÀ IN VIGORE DAL 1° LUGLIO 2021	Pagina 8
4	INDICAZIONI RELATIVE ALLE IMPOSTE SUI REDDITI	Pagina 9
	LA SITUAZIONE ATTUALE	Pagina 9
5	CHECK LIST PER ADEMPIMENTI FISCALI	Pagina 10

2 GLI ASPETTI FISCALI DEL COMMERCIO ELETTRONICO

Una guida per entrare nel mondo dell'e-commerce

1 CONCETTI GENERALI

Il diritto tributario italiano non prevede alcuna normativa specifica per il commercio elettronico (*e-commerce*). Per verificare le disposizioni applicabili a questa materia occorre analizzare le varie discipline fiscali, dalle normative sull'IVA fino alle imposte sui redditi con le varie applicazioni transfrontaliere. Vanno pertanto considerate oltre le disposizioni nazionali, quelle comunitarie e di diritto tributario internazionale.

Di seguito saranno trattati soprattutto gli aspetti IVA riguardanti un soggetto d'imposta con sede sul territorio nazionale, che intende operare nel commercio elettronico partendo dall'Italia. In ragione della complessità della materia saranno illustrate solo le normative principali; per informazioni più dettagliate e le applicazioni pratiche si raccomanda di esaminare la dottrina specializzata o contattare un consulente fiscale.

Nel capitolo finale si accennerà brevemente al tema delle stabili organizzazioni in ambito delle imposte dirette ed ai futuri sviluppi.

Innanzitutto, occorre distinguere tra cessioni di beni e prestazioni di servizio che possono avere come destinatari:

- altri soggetti IVA¹ (B2B = business to business)
- oppure
- consumatori finali (B2C = business to consumer)

Ulteriore distinzione va fatta tra commercio elettronico diretto e indiretto. Il commercio elettronico diretto comprende fundamentalmente operazioni che si svolgono interamente in modalità telematica, quindi hanno ad oggetto beni immateriali e servizi ordinati e anche forniti direttamente online senza che vi sia un'operazione materiale di trasporto o consegna (ad esempio forniture di e-book, database, siti web). Il commercio elettronico indiretto riguarda invece beni materiali che vengono ordinati e pagati online, ma consegnati fisicamente (attraverso la posta, un corriere o uno spedizioniere).

¹ Per soggetti IVA si intendono: imprese e lavoratori autonomi.

2 L'IVA NEL COMMERCIO ELETTRONICO

IL COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO

Il commercio elettronico indiretto riguarda - come anticipato - la cessione di beni materiali per le quali il contratto si perfeziona interamente in modalità, ma consegnati in modo tradizionale. Bisogna comunque distinguere tra le cessioni effettuate a soggetti IVA (B2B) e quelle effettuate a consumatori finali (B2C).

a) Le cessioni verso soggetti IVA (B2B)

Per le cessioni di beni situati su territorio nazionale effettuate nei confronti di soggetti IVA con sede e anche luogo di consegna in Italia si applica il regime IVA previsto in Italia, in quanto la territorialità dell'operazione si trova in Italia. Inoltre, vanno osservate tutte le disposizioni vigenti per le operazioni su territorio nazionale, tra cui quelle relative all'emissione di fatture elettroniche.

Qualora i beni situati su territorio nazionale vengano spediti o trasportati in un altro Paese membro dell'UE e consegnati ad un soggetto d'imposta con sede in un Paese UE, la cessione va trattata come cessione intracomunitaria non imponibile ("operazione esente" secondo la terminologia comunitaria)². Presupposto per la fatturazione senza IVA è che il cliente sia un soggetto d'imposta in possesso di un numero di partita IVA e che abbia comunicato tale numero al fornitore. Inoltre, la spedizione e la consegna in un altro Paese membro UE devono essere provati e l'operazione deve essere indicata nel modello Intrastat.

Qualora i beni situati su territorio nazionale vengano spediti o trasportati in un Paese terzo (ad esempio in Svizzera, Russia, ecc.) si tratta invece di una cessione all'esportazione non imponibile³. Il requisito necessario per poter applicare l'esenzione è la dichiarazione doganale o di esportazione che documenti e comprovi l'operazione di export. A tal fine è consigliabile rivolgersi ad uno spedizioniere che svolgerà tutte le pratiche necessarie.

b) Le cessioni a consumatori finali (B2C)

Per le cessioni a consumatori finali si applicano le normative delle vendite per corrispondenza ovvero delle vendite a distanza. Per poter inquadrare una cessione come B2C devono essere soddisfatti due requisiti:

- il compratore deve essere una persona fisica o soggetto equiparato a persona fisica (ad esempio: un'associazione, un ente non commerciale o un imprenditore che effettua l'acquisto per la sua sfera privata senza utilizzare la propria partita IVA);
- il trasporto o la spedizione al luogo di destinazione devono essere effettuati dal venditore o fornitore stesso o su suo incarico.

Tali cessioni sono qualificate come vendite al dettaglio, per le quali sono previste particolari agevolazioni: non sussiste obbligo di fatturazione (a meno che la fattura non sia espressamente richiesta dal cliente prima dell'operazione di vendita); inoltre, non sussiste l'obbligo di emettere uno scontrino di cassa, uno scontrino elettronico o una ricevuta fiscale⁴.

² Art. 41 D.L. 331/1993.

³ Art. 8 D.P.R. 633/1972.

⁴ Art. 2 lettera oo) D.P.R. 696/1996.

Tuttavia, i fatturati delle vendite per corrispondenza vanno registrati nel libro dei corrispettivi e indicati nella liquidazione IVA mensile o trimestrale.

Le vendite effettuate da imprese nazionali (B2C) vanno distinte per residenza del cliente. Si avranno così:

- (1) cessioni effettuate ad acquirenti in Italia e quindi soggette ad IVA in Italia;
- (2) cessioni effettuate ad acquirenti con sede in un altro Paese UE e quindi soggette alle soglie di protezione previste dal Paese di destinazione;
- (3) cessioni effettuate ad acquirenti in Paesi terzi; in tal caso si tratta sostanzialmente di esportazioni che devono essere comprovate, anche ai fini dell'esenzione IVA, attraverso pratiche di sdoganamento.

b.1) Consumatori con sede in un altro Paese membro dell'UE

Per la vendita per corrispondenza a clienti con sede in un altro Paese UE va tenuta presente - come già precedentemente osservato - la soglia di protezione prevista dal Paese di destinazione. Secondo quanto previsto dalla direttiva comunitaria per il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, tale soglia può oscillare tra i 35.000 e i 100.000 euro. Al seguente link sono riportate le soglie di cessione dei singoli Paesi (nella seconda colonna "Threshold for application of the special scheme for distance selling"): https://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf.

Esempio: la soglia per la Germania è di 100.000 euro, quella per l'Austria di 35.000 euro⁵.

Finché tale soglia non viene superata, le vendite sono soggette all'IVA italiana. Il fornitore potrà comunque optare per l'applicazione dell'IVA nel Paese di destinazione. Fanno eccezione i prodotti soggetti alle accise e ad altre imposte sui consumi (ad esempio i vini e i superalcolici), vetture nuove e oggetti che il fornitore deve montare o installare nel Paese di destinazione.

Se la soglia viene superata, la territorialità dell'operazione si trasferisce nel Paese di destinazione. L'operazione è non imponibile in Italia e soggetto a imposizione nel Paese di destinazione. Il fornitore dovrà in tal caso registrarsi nel Paese interessato per poter applicare e versare l'IVA dovuta nel Paese di destinazione⁶.

Lo spostamento dell'obbligo fiscale nel Paese di destinazione avverrà a partire dalla prima cessione con la quale viene superata la soglia prevista. L'obbligo fiscale nell'altro Paese resterà in forza anche per le cessioni successive dello stesso anno e di quello seguente, mentre per le cessioni effettuate prima del superamento della soglia resterà in vigore il regime IVA italiano.

b.2) Consumatore finale con sede in un Paese terzo

Il commercio per corrispondenza ad acquirenti con sede in un Paese terzo (ad esempio in Svizzera, Regno Unito, Russia) è considerato cessione all'esportazione, ed è quindi non imponibile⁷ a condizione che venga prodotta la documentazione di esportazione⁸. Ciò vale anche per la spedizione di piccoli pacchetti. Per poter svolgere le pratiche di sdoganamento, occorre emettere la fattura per la cessione interessata.

Qualora non sia possibile documentare l'esportazione, va applicato il regime IVA italiano.

⁵ Nell'elenco per l'Italia è stata erroneamente indicata una soglia di 100.000 euro, mentre in realtà nel 2020 ammonta a 35.000 euro. La soglia di 100.000 euro riguarda, invece, le cessioni a distanza dall'Italia verso un altro Paese membro dell'UE. Se quindi un soggetto italiano effettua cessioni in altri Paesi membri per più di 100.000 euro, secondo la normativa italiana tali operazioni non sono più soggette al regime IVA italiano, fatta salva l'eventuale soglia minore stabilita dall'altro Stato (art. 41 comma 1 lett. b D.L. n. 331/1993).

⁶ Questa è la normativa attuale che dovrebbe cambiare dal 1° luglio 2021 (cfr. il successivo cap. 3).

⁷ Art. 8 comma 1 della legge sull'IVA.

⁸ La prova di esportazione si ottiene attraverso il cosiddetto codice MRN (Movement Reference Number).

Consiglio utile:

Fate attenzione alla soglia di protezione prevista nei vari Paesi - in caso di superamento si sposta l'obbligo fiscale nel Paese di destinazione!

IL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO

Rientrano nel commercio elettronico diretto le transazioni eseguite totalmente in forma digitale. Oggetto della fornitura sono pertanto beni immateriali che vengono consegnati in forma elettronica via internet. Dal punto di vista fiscale si tratta sostanzialmente di servizi.

I servizi prestati tramite mezzi elettronici sono definiti all'art. 7 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 e nel rispettivo allegato ⁹. Si tratta in genere delle seguenti prestazioni:

- fornitura di website, web hosting, manutenzione a distanza di programmi e attrezzature;
- fornitura di software e rispettivi aggiornamenti;
- fornitura di immagini, testi e informazioni nonché di banche dati;
- fornitura di musica, film e giochi, compresi giochi e lotterie, nonché di trasmissioni ed eventi di politica, cultura, arte, sport, scienza e intrattenimento;
- servizi per la didattica a distanza.

a) Il commercio elettronico diretto con imprese (B2B)

Per le cessioni a committenti in territorio nazionale si applica l'IVA italiana. Inoltre, vanno osservate tutte le disposizioni previste per le operazioni su territorio nazionale, tra cui anche quelle relative all'emissione di fatture elettroniche.

Per servizi a committenti (imprenditori) con sede in un altro Paese membro dell'UE il luogo di effettuazione dell'operazione si sposta nel Paese di destinazione. L'operazione non è soggetta ad imposta in Italia, ma rimane comunque l'obbligo della fatturazione e quindi la fattura va emessa senza IVA¹⁰. Presupposto per la fatturazione senza IVA è che il cliente sia un imprenditore in possesso di un numero di identificazione IVA e che l'abbia comunicato al fornitore. La cessione va segnalata nella comunicazione Intrastat.

Anche i servizi forniti a committenti con sede in un Paese terzo vanno fatturati senza IVA¹¹.

⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011R0282&qid=1609169763030&from=IT>

¹⁰ Art. 7-ter DPR n. 633/1972. In fattura va riportata la dicitura "reverse charge" o inversione contabile.

¹¹ In fattura va riportata la dicitura "operazione non soggetta". Tali operazioni vanno indicate nel cd. estero metro.

b) Il commercio elettronico diretto con consumatori finali (B2C)

Per il commercio elettronico diretto destinato a consumatori finali (B2C) con sede in un altro Paese membro dell'UE il luogo di effettuazione dell'operazione si sposta nel Paese di residenza del cliente. Sono escluse le piccole vendite effettuate da fornitori con sede in territorio nazionale fino a un limite massimo di 10.000 euro. Tale soglia non dovrà essere superata né nell'anno precedente né in quello in corso.

Per l'applicazione dell'IVA occorre registrarsi (fatta eccezione per i piccoli importi) nel Paese di destinazione, seguendo il regime in vigore in quel Paese, oppure si può applicare la semplificazione della cosiddetta procedura MOSS¹². A tal fine occorre registrarsi all'apposito portale MOSS ed effettuare la relativa opzione. L'IVA sugli acquisti di beni e servizi effettuati per tali cessioni non è detraibile dall'imposta dovuta al MOSS per queste operazioni. Per ulteriori informazioni sulla procedura MOSS in Italia si veda il link sul sito dell'Agenzia delle Entrate: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/moss/scheda-info-moss>¹⁴.

Sostanzialmente si predispose una dichiarazione trimestrale entro il ventesimo giorno del mese successivo al termine del relativo trimestre (20 aprile, 20 luglio, 20 ottobre e 20 gennaio) ed entro lo stesso termine va effettuato anche il versamento dell'IVA dovuta nel Paese di destinazione. Tali operazioni non vanno indicate nei registri IVA nazionali e nemmeno nella dichiarazione IVA annuale.

3 LE NOVITÀ IN VIGORE DAL 1° LUGLIO 2021

Per il commercio elettronico indiretto destinato a consumatori finali (B2C) con sede in un altro Paese membro dell'Unione Europea, dal 1° luglio 2021 sono previste importanti novità¹³. Si possono riassumere come segue:

- Fino ad una soglia complessiva di 10.000 euro all'anno verso tutti i Paesi dell'UE le cessioni sono soggette ad IVA in Italia (principio del Paese di origine). Saranno abrogate le soglie di protezione attualmente in vigore (cfr. cap. 2.b.1).
- Per le vendite superiori a tale cifra si applica in ogni caso il principio del Paese di destinazione: l'IVA va quindi applicata in base alle disposizioni dello Stato di residenza del cliente. Ciò significa, tra l'altro, che bisogna conoscere l'aliquota corretta del bene in vigore in quel Paese. La Commissione UE ha predisposto al riguardo un'apposita banca dati¹⁴.
- L'IVA va liquidata tramite la procedura OSS¹⁵, registrandosi sull'apposito portale. Le identificazioni in essere nei singoli Stati di destinazione possono essere chiuse (esclusi i casi se necessarie per altre operazioni).
- Sono necessarie comunicazioni e liquidazioni trimestrali, da inviare telematicamente tramite il portale OSS. Vanno applicate le disposizioni in vigore nei singoli Stati (compresi eventuali obblighi di fatturazione). L'IVA dovuta nei singoli Stati di destinazione e dovuta per intero, senza considerare l'imposta a monte sui relativi acquisti. Pertanto, l'IVA nazionale potrebbe andare a credito.

¹² Mini One Stop Shop o Mini Sportello Unico.

¹³ Direttiva 2017/2455/UE. Le nuove disposizioni sarebbero dovute entrare in vigore già a partire dal 1° gennaio 2021, ma sono state rimandate di sei mesi a causa della pandemia.

¹⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html

¹⁵ Il portale MOSS dal 1° luglio 2021 cambia nome in OSS; prima "Mini one stop shop", in futura "One Stop Shop".

- Bisogna adeguare la contabilità e le registrazioni IVA, per poter liquidare distintamente l'imposta dovuta nei singoli Paesi.

In Italia queste novità non sono ancora state attuate. Il relativo decreto probabilmente sarà emanato in aprile 2021. Ulteriori informazioni possono essere ottenute nella guida della Commissione UE^{16/17}.

4 INDICAZIONI RELATIVE ALLE IMPOSTE SUI REDDITI

La problematica delle imposte sul reddito prodotto con il commercio elettronico nasce dal fatto che le attuali disposizioni non contemplano i modelli commerciali digitali, soprattutto a livello internazionale. Le discussioni all'interno dell'OCSE e dell'Unione Europea non hanno ancora portato ad un risultato concreto.

L'attuale riferimento per il versamento dell'imposta sul reddito è la cosiddetta "stabile organizzazione", intesa come struttura commerciale fissa o come stabile organizzazione personale (agenzie), mentre sono escluse le transazioni digitali. In futuro il concetto di stabile organizzazione sarà invece ampliato includendo anche le forme di produzione di valore aggiunto basate su conoscenze ed informazioni. Il parametro di riferimento sarà il contributo degli utenti alla produzione del valore aggiunto. Si tratterà quindi di una cosiddetta stabile organizzazione digitale che farà riferimento ad una presenza economica digitale significativa. L'Italia ha già provveduto ad ampliare in tal senso la propria definizione di stabile organizzazione¹⁸.

In attesa di un accordo a livello internazionale è stato deciso di introdurre temporaneamente una tassa per i servizi digitali, la cosiddetta "Web Tax", che tuttavia, in mancanza delle norme di attuazione, non è stata ancora applicata. Essa interessa soprattutto le multinazionali attive in internet che fatturano almeno 750 milioni di euro all'anno, di cui almeno 5,5 milioni di euro in Italia. L'imposta corrisponderà al 3% del fatturato.

LA SITUAZIONE ATTUALE

Allo stato attuale, nel commercio elettronico indiretto la stabile organizzazione, e quindi il diritto del rispettivo Stato all'imposizione fiscale, potrebbe essere rappresentata da un server (quale struttura fisica fissa). Secondo il commento al Modello di Convenzione OCSE¹⁹ il server deve essere a piena disposizione dell'impresa e le attività svolte tramite lo stesso

Consiglio utile:

Nel commercio elettronico diretto fate attenzione al luogo della vostra stabile organizzazione o dei vostri server, poiché ne derivano diversi obblighi fiscali.

¹⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en.

¹⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_it.pdf.

¹⁸ Art. 162 del Testo Unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917/1986), modificato con la legge di bilancio 2018 (L. n. 205/2017).

¹⁹ Art. 5 §124 del Modello di Convenzione dell'OCSE.

devono riguardare funzioni essenziali di vendita, e non solo funzioni di supporto.

Nel caso concreto, ciò può verificarsi tramite un "Internet Content Provider", e non con un "Internet Service Provider".

Un sito internet invece, secondo il commentario OCSE non rappresenta una stabile organizzazione.

Il rilevamento dell'imposta sui redditi legati al commercio elettronico diretto avviene di norma attraverso le royalties. I rispettivi ricavi sono spesso tassati attraverso ritenute nello Stato di origine (come del resto anche in Italia). A tal fine va fatto riferimento ai singoli accordi sulla doppia imposizione fiscale.

Aggiornato a ottobre 2020

CHECK LIST PER ADEMPIMENTI FISCALI

OGGETTO	sì	NO
Il commercio elettronico indiretto		
Il commercio elettronico indiretto – forniture verso imprese (B2B)		
Forniture verso consumatori residenti in un altro Paese membro dell'UE (B2C)		
Forniture verso consumatori con sede in un Paese terzo		
Il commercio elettronico diretto		
Il commercio elettronico diretto per imprese (B2B)		
Il commercio elettronico diretto per consumatori (B2C)		