



LA DISCIPLINA FISCALE DEL COMMERCIO ELETTRONICO (E – COMMERCE)

A cura del dott. Pierluigi Capuano

(estratto dall'e-book acquistabile all'indirizzo

<http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=11>)

Vai al sito: <http://www.misterfisco.it> o al sommario <http://www.misterfisco.it/saggi/saggi.asp>

© Misterfisco 2001 - 2009. Tutti i diritti sono riservati, è vietata anche la riproduzione parziale



Introduzione

Con l'accezione di *Commercio Elettronico* si intende qualsiasi iniziativa di supporto ad un'attività commerciale che venga svolta utilizzando il canale telematico Internet.

Da un punto di vista giuridico non esiste, in effetti, una definizione del commercio elettronico; solo dall'esame di alcune direttive comunitarie è possibile desumere che può essere definito commercio elettronico l'attività commerciale caratterizzata da transazioni per via elettronica, che consiste nella:

- commercializzazione di beni e servizi;
- distribuzione *on-line* di prodotti in formato digitale;
- effettuazione di operazioni finanziarie e di borsa;
- stipula di appalti pubblici e applicazione di procedure di tipo transattivo della Pubblica Amministrazione.

A seconda dei soggetti che partecipano al processo di vendita, le tipologie di commercio elettronico vengono classificate nel seguente modo:

- *business to consumer* (B2C);
- *business to business* (B2B);
- *business to administration*;
- *consumer to consumer*;
- *intra business*.

Le diverse forme di *e-commerce* possono avere a oggetto:

- beni materiali: in questo caso si parla di commercio elettronico indiretto (*off-line*);
- beni immateriali o digitalizzati (assimilati ai servizi): in tal caso si parla di commercio elettronico diretto (*on-line*), in cui l'intera transazione commerciale, ivi inclusa la consegna del "bene", avviene per via telematica.

Come si vedrà nel seguito, la suddetta distinzione, unitamente alle caratteristiche dei soggetti coinvolti nella transazione commerciale, assume importanza basilare ai fini dell'individuazione



della corretta disciplina fiscale applicabile alle diverse fattispecie.

Indirizzi dettati dalla disciplina comunitaria

La Commissione europea ha iniziato a manifestare il proprio interesse per le problematiche fiscali correlate al commercio elettronico sin dal momento in cui lo sviluppo di tale tipologia di transazioni ha cominciato a svilupparsi in maniera significativa.

L'intento a livello comunitario è quello di addivenire ad un sistema impositivo il più neutrale possibile, che, nel contempo, non avvantaggi né ostacoli lo sviluppo dell'*e-commerce*.

Con specifico riferimento all'IVA, la direttiva 2002/38/CE ha introdotto un regime speciale per le operazioni di commercio elettronico diretto poste in essere da operatori non comunitari, il cui fine era quello di garantire il corretto funzionamento del mercato interno, previa eliminazione delle distorsioni esistenti e contestuale introduzione di nuove norme armonizzate per l'attività in discorso.

Alla luce di quanto detto, è parso opportuno che servizi prestati tramite mezzi elettronici da paesi terzi a persone stabilite nella Comunità o dalla Comunità a destinatari stabiliti in paesi terzi fossero assoggettati ad imposizione nel luogo del beneficiario dei servizi (ovvero nel paese di destinazione).

L'allegato L alla direttiva propone, a titolo meramente esemplificativo, alcuni servizi prestati tramite mezzi elettronici (es. fornitura di *software* e relativo aggiornamento; fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; fornitura di musica, film, giochi, ecc.).

La direttiva in discorso propugna, infine, l'applicazione un regime particolare, secondo il quale gli operatori extra-UE possono optare, qualora non siano altrimenti identificati a fini fiscali nel territorio comunitario, per l'identificazione in uno Stato membro.



IL COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO

Il *commercio elettronico indiretto* è costituito da quelle transazioni nelle quali la cessione giuridica del bene e la conclusione del contratto tra venditore e cliente si perfezionano per via telematica, mentre la consegna fisica del bene avviene attraverso i canali tradizionali.

Considerato che ai fini fiscali l'operazione si intende realizzata solo al momento della consegna materiale del bene a destinazione, la tassazione deve avvenire nei modi tradizionali e, cioè, in dogana, se si tratta di importazione da Paesi non appartenenti all'Unione europea, ovvero come vendita a distanza, allorché l'operazione viene effettuata in ambito comunitario tra un fornitore e un consumatore privato, residenti in due diversi Stati, entrambi appartenenti all'Unione europea.

Le operazioni interne

Per quanto riguarda le operazioni di commercio elettronico indiretto effettuate tra soggetti entrambi residenti nel territorio italiano, ivi incluse le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, la disciplina Iva applicabile è quella delineata in via generale dalle disposizioni contenute nel DPR n. 633 del 1972.

Le operazioni in esame, essendo equiparate alle vendite per corrispondenza, non sono soggette all'obbligo di certificazione mediante emissione di fattura né all'obbligo di certificazione mediante emissione di scontrino fiscale o di ricevuta.

Le operazioni intracomunitarie¹

Le operazioni di commercio elettronico indiretto che hanno luogo tra soggetti residenti in due Paesi diversi, entrambi appartenenti all'Unione europea, sono soggette alla disciplina Iva applicabile alle

¹ Un trattamento esaustivo relativo alle operazioni intracomunitaria, nonché agli adempimenti alle stesse correlati – ivi inclusa la compilazione dei modelli Intrastat – è contenuta nella versione integrale dell'*e-book*.



operazioni intracomunitaria, contenuta negli articoli 40, comma 4, lettera b) (acquisti comunitari), e 41, comma 1, lettera b) (cessioni comunitarie), del D.L. n. 331 del 1993.

Il primo dei citati articoli, rubricato “*Territorialità delle operazioni intracomunitarie*”, prevede che le disposizioni di cui al precedente comma 3 non trovino applicazione, *inter alia*, «*alle cessioni di beni, diversi da quelli soggetti ad accisa, effettuate nel territorio dello Stato, fino ad un ammontare nel corso dell'anno solare non superiore a lire 54 milioni (rectius €27.888,67) e sempreché tale limite non sia stato superato nell'anno precedente*». Sono fatte, comunque, salve le cessioni di cui al medesimo comma 3 effettuate da parte di soggetti passivi in altro Stato membro che abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato.

Il sopra citato comma 3 dell'articolo in discorso prevede, infatti, in deroga all'articolo 7, secondo comma, del DPR 633/72, che «*si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 38, comma 6, ma con esclusione in tal caso delle cessioni di prodotti soggetti ad accisa*». Nel caso, invece, i beni ceduti, siano importati dal cedente in altro Stato membro, gli stessi si considerano spediti o trasportati dal territorio di tale ultimo Stato.

L'art. 41, comma 1, lettera b), del D.L. n. 331 del 1993, intitolato “*Cessioni intracomunitarie non imponibili*”, statuisce che sono da considerarsi non imponibili «*le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa*». Tale disposizione non trova, peraltro, applicazione nel caso in cui l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente né supera in quello in corso lire 154 milioni (*rectius €79.534,36*), ovvero l'eventuale minore ammontare al



riguardo stabilito da questo Stato². In tale ultimo caso è, però, ammessa l'opzione per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro, previa comunicazione all'ufficio, da effettuarsi nella dichiarazione IVA relativa all'anno precedente, ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attività, comunque in data anteriore a quella di effettuazione della prima operazione non imponibile.

Le operazioni internazionali³

Per quanto riguarda le operazioni di commercio elettronico aventi ad oggetto beni provenienti da Stati non appartenenti all'Unione europea, ovvero beni ceduti da soggetti italiani ad acquirenti residenti in Paesi non comunitari, si rendono applicabili le disposizioni previste dagli artt. 67 e ss. del DPR n. 633/72 per le importazioni, e dall'articolo 8 del medesimo decreto per le esportazioni.

Pertanto, se il bene acquistato proviene da un Paese non appartenente all'Unione europea, si configura un'importazione e l'Iva, applicata in dogana, dovrà essere assolta congiuntamente alle imposte doganali. Quanto sopra indipendentemente dal fatto che l'acquirente sia o meno soggetto passivo Iva.

IL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO

La tipologia di *commercio elettronico* cd. *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, basi di dati, 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**: ne consegue che, ai fini dell'imposizione, occorre fare riferimento alla località di fruizione.

² Cfr. art. 28-ter, B, comma 2, della direttiva del Consiglio n. 388/CE del 17 maggio 1977, come modificata dalla direttiva n. 680/CE del 16 dicembre 1991.

³ Cfr. *infra* nota 1.



Allo scopo di adempiere gli obblighi imposti dalla normativa comunitaria, ogni operatore extracomunitario, che non operi per il tramite di una stabile organizzazione situata nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea, è chiamato a identificarsi fiscalmente in uno Paese comunitario, usufruendo in tal modo di notevoli semplificazioni.

La direttiva n. 2002/38/CE, recepita nel nostro ordinamento con il D. Lgs. 1° agosto 2003, n. 273, stabilisce, inoltre, che per le operazioni di commercio elettronico diretto trova sempre applicazione l'imposta secondo le aliquote ordinarie previste dai singoli Stati membri.

La possibilità dell'identificazione è riservata agli operatori stabiliti fuori dal territorio della Comunità europea, che effettuano le operazioni, qualificabili come di "commercio elettronico diretto", in ambito comunitario e nei confronti di consumatori privati.

A tal fine, l'operatore extracomunitario deve presentare un'apposita **dichiarazione di inizio attività**, con contenuto predefinito, cui deve essere allegata un'autocertificazione dalla quale si evinca che il richiedente non sia già identificato in un altro Stato membro.

All'operatore extra-UE così identificatosi sono richiesti svariati **adempimenti contabili** (es. conservazione per dieci anni dei documenti e dei dati informatici relativi alle transazioni, certificazione mediante fattura, presentazione di una dichiarazione trimestrale, ecc.).