

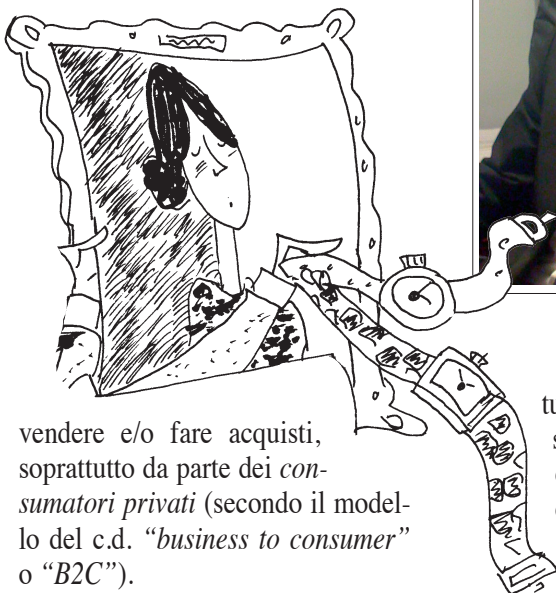
L'e-commerce rivoluziona le norme IVA a livello europeo

Gli aspetti fiscali del commercio elettronico

Molte novità e qualche complicazione in più per le imprese che attraverso il web vendono software, applicazioni, musica, etc. nell'ambito dell'Unione europea a soggetti privati. Dal 2015, infatti, gli operatori del settore dovranno fare i conti con una nuova ed articolata modalità di applicazione dell'IVA su questo tipo di transazioni. Il fine ultimo delle nuove norme è far sì che il gettito erariale che ne deriva possa essere legittimamente incassato dal Paese in cui avviene il consumo.

Dal commercio tradizionale al commercio elettronico

Non c'è dubbio, l'avvento di *Internet* ha portato con sé grandi novità ed ha condizionato molti aspetti della nostra vita, rivoluzionando il nostro modo di raccogliere informazioni, comunicare, lavorare e, non da ultimo, di



vendere e/o fare acquisti, soprattutto da parte dei *consumatori privati* (secondo il modello del c.d. "*business to consumer*" o "*B2C*").

Nell'ultimo ventennio, infatti, tramite il *web* si è sviluppata una fitta rete di scambi commerciali, più comunemente definita come *e-commerce* o *commercio elettronico*.

Da questa forma di mercato, la cui crescita sembra non conoscere bat-

di **Lorenzo Bariselli**



Lorenzo Bariselli

tute d'arresto, sono attratte sempre più svariate tipologie di operatori: dalle "start-up" di ultima generazione alle tradizionali imprese produttrici di beni e servizi dapprima distribuiti nelle botteghe sotto casa, poi nelle catene della grande distribuzione a prezzi più convenienti, per approdare infine ai *siti web*, ai *social network* ed ai *webstore*. Tutto ciò è avvenuto grazie al fatto che il con-

sumatore si è reso conto di quanto oggi sia semplice fare acquisti dal proprio *computer*, dal *tablet* o dallo *smartphone*, senza nemmeno dover uscire di casa, ed a prezzi ancora più accessibili, godendo oltretutto di un ventaglio di offerta e di una molteplicità di prodotti/servizi come mai avrebbe potuto immaginare in passato. Anche per il consumatore privato quindi non ha più importanza chi (ma soprattutto *di dove*) sia il venditore. L'importante è trovare il prodotto/servizio desiderato al miglior costo possibile. La globalizzazione ha quindi trovato nell'*e-commerce* una delle sue principali espressioni.

Le forme di commercio elettronico

In verità, le tipologie di transazioni commerciali che possono realizzarsi *via web* sono riconducibili a due ben distinti modelli, il cui unico comune denominatore è rappresentato, per l'appunto, dal *veicolo* impiegato per scambiare le comunicazioni tra venditore e compratore, modelli comunque classificati e regolati in maniera diversa in base al grado di materialità del prodotto/servizio scambiato.

In *internet*, ad esempio, si può acquistare un abito, un orologio, un

paio di scarpe, un cd musicale... si può perfino fare la classica “spesa del supermercato”. Ma attraverso internet si può ancor più agevolmente acquistare un *software*, una *app* per *smartphone*, un *audiolibro* o un *eBook*, un film o un brano musicale sotto forma di *file mp3*.

Ecco che quindi la *tangibilità* (o *l'intangibilità*) del prodotto/servizio compravenduto consente di individuare la tipologia di commercio elettronico e le relative norme ad essa applicabili, sia di carattere contrattuale che fiscale.

Il commercio elettronico indiretto

Si verifica questa tipologia di transazione quando il prodotto acquistato è un *bene materiale*, e la rete informatica funge da semplice sistema di contatto, di comunicazione e, se nel caso, di pagamento tra venditore e compratore, dopodiché la vendita si realizza mediante la

trasmesse sui canali televisivi ed ancor prima, fino alla fine degli anni ottanta, promossa mediante la distribuzione capillare sul territorio di cataloghi generalisti quali Vestro o Postalmarket. Niente di particolarmente innovativo, verrebbe da dire, anche per quanto riguarda l'applicazione a questa tipologia di transazioni delle regole previste dal c.d. “*Codice del consumo*”, soprattutto in merito alle norme a tutela del consumatore ed in materia di *diritto di recesso*¹.

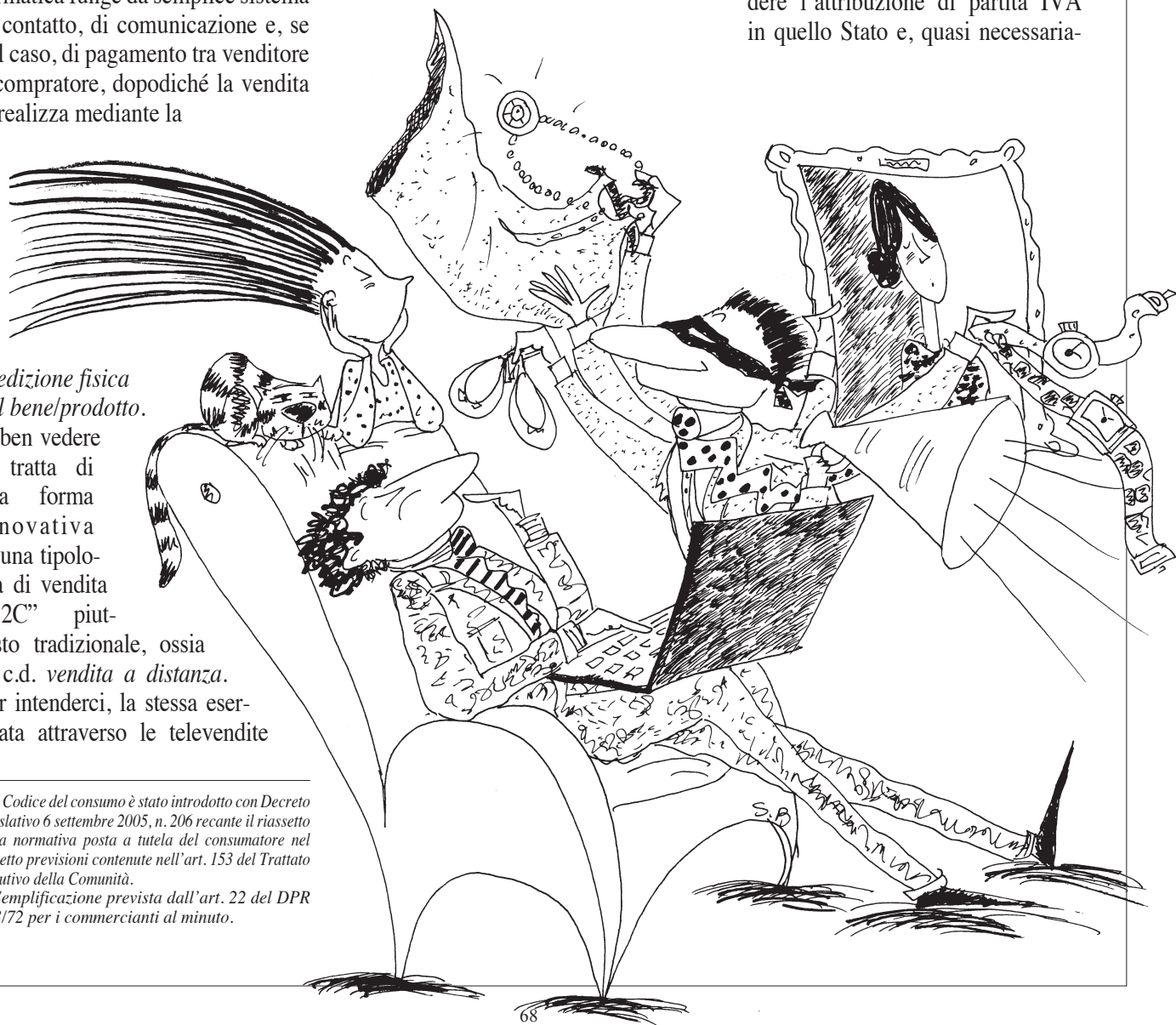
Anche sotto il profilo IVA nulla è cambiato. Queste operazioni infatti sono considerate *cessioni di beni*, e – per ora – rimangono ancorate alla regola per cui, anche se l'acquirente è un soggetto privato di un altro Stato membro UE:

- l'imposta è comunque assolta (e quindi pagata) nello Stato membro del *venditore*;
- (per i venditori-soggetti IVA italiani) è previsto l'esonero di emissione della fattura, previa annotazione della vendita nel registro dei corrispettivi².

Si segnala, tuttavia, che qualora le vendite effettuate a favore dei consumatori residenti in un determinato Stato UE eccedano la soglia stabilita dallo stesso (pari, ad esempio, a 100.000 euro per Francia e Germania ed a 35.000 euro per la Spagna e la Grecia) l'impresa cedente ha l'obbligo di applicare sulle cessioni l'IVA secondo le regole e le aliquote applicabili nel Paese dell'acquirente (il che obbliga l'impresa a richiedere l'attribuzione di partita IVA in quello Stato e, quasi necessaria-

spedizione fisica del bene/prodotto.

A ben vedere si tratta di una forma innovativa di una tipologia di vendita “B2C” piuttosto tradizionale, ossia la c.d. *vendita a distanza*. Per intenderci, la stessa esercitata attraverso le televendite



1. Il Codice del consumo è stato introdotto con Decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206 recante il riassetto della normativa posta a tutela del consumatore nel rispetto previsioni contenute nell'art. 153 del Trattato istitutivo della Comunità.

2. Semplificazione prevista dall'art. 22 del DPR 633/72 per i commercianti al minuto.

mente, ad avvalersi di un consulente fiscale in loco per l'espletamento di tutti gli adempimenti).

Il commercio elettronico diretto

Si parla di questo tipo di transazioni quando la rete informatica, oltre che assolvere le predette funzioni di contatto tra venditore e compratore, rappresenta anche il *veicolo* attraverso cui *si perfeziona l'acquisizione* mediante il *download* del *prodotto/servizio* desiderato. Ciò può avvenire in tutti quei casi in cui il prodotto/servizio offerto sia trasformabile in un *file*. Sono peraltro appartenenti a questa tipologia anche

altri servizi erogati attraverso la rete informatica quali, ad esempio, il *web hosting*, la gestione in remoto di programmi e applicazioni, il *cloud*. Questa forma di mercato vanta una crescita ancor più rapida, grazie al progressivo sviluppo delle reti informatiche e della diffusione di apparecchi elettronici di massa sempre più potenti, grazie ai quali qualunque prodotto/servizio "smaterializzabile" e/o trasformabile in un file è più facilmente distribuibile e, allo stesso tempo, più velocemente fruibile per il consumatore³.

Ovviamente, anche il commercio elettronico diretto (c.d. *e-commerce* in senso stretto) del tipo "B2C" è interessato dalle norme del Codice del consumo, ma per aspetti ovviamente specifici, ossia per quanto attiene alla trasparenza delle informazioni che il venditore è tenuto ad osser-

vare (intuitivo invece comprendere la scarsa rilevanza delle norme sul diritto di recesso e sulla restituzione, in assenza di un bene materiale).

Per quanto riguarda invece le norme fiscali, a partire dal 1 gennaio 2015 questa forma di operazioni commerciali subisce un radicale cambio di rotta.

Le novità IVA se il venditore è un soggetto UE

Premessa fondamentale è che, a differenza del commercio elettronico *indiretto*, questo tipo di transazioni è sempre considerato, ai fini IVA, come una *prestazione di servizi*.

Detto questo, secondo quanto stabilito da una Direttiva UE⁴, a partire da quest'anno l'IVA sui *prodotti/servizi resi nei confronti di soggetti domiciliati in Italia o ivi residenti è "ancorata" esclusivamente al luogo in cui risiede il committente, anche se si tratta di un privato*. Per inciso – si aggiunge – la novità interessa, oltre all'*e-commerce*, anche i servizi di *teleradiodiffusione* e *telecomunicazione*. Alla luce di quanto detto si tratta di una novità semplice e, se vogliamo, condivisibile nel concetto, ma altrettanto difficile nella realizzazione pratica.

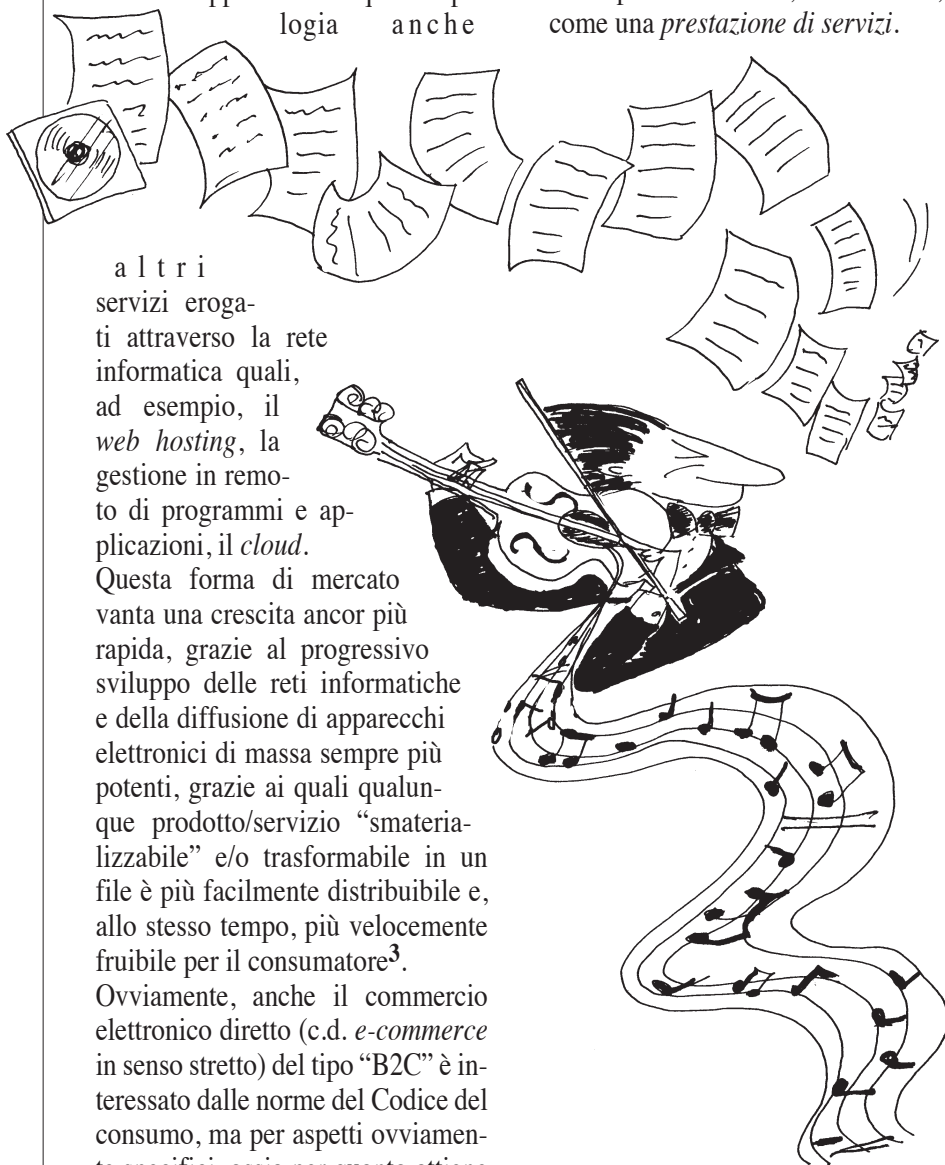
Sarebbe impraticabile, per esempio, la strada per cui venga chiesto al cliente privato di assolvere autonomamente l'imposta nel proprio Stato di appartenenza. È quindi richiesto agli operatori economici di identificarsi fiscalmente *in ogni Stato membro nel quale operano*, sottostando a tutte le rispettive norme di applicazione e versamento del tributo, il che richiede comunque delle enormi difficoltà di gestione, con la conseguente esplosione di costi amministrativi. Non da ultimo l'obbligo di identificazione in ogni Stato potrebbe rappresentare una significativa barriera all'ingresso per gli operatori, col rischio di svilire l'efficienza che questa forma di commercio ha saputo raggiungere, anche in ambito dell'Unione europea.

Quando il venditore era extra-Ue

In verità, fino a tutto il 2014, gli operatori "extra-UE" che offrono servizi di commercio elettronico a privati già erano interessati da questa regola, ora applicata anche ai soggetti UE.

3. Si cita a puro titolo esemplificativo il mercato della musica e dei film, che dal vinile o dalle musicassette, dopo aver attraversato un ventennio intermedio di distribuzione fisica su supporti a lettura digitale (cd-dvd), è ora approdato alla definitiva "smaterializzazione" in semplici files scaricabili via web.

4. Art. 58 Direttiva 2006/112/CE, così come modificato dalla Direttiva 2008/8/CE con decorrenza 1 gennaio 2015.



Ad esempio, per quanto riguarda il nostro Paese, l'articolo 7-sexies del DPR 633/1972 stabiliva già che le prestazioni in parola rese nei confronti di soggetti privati italiani erano rilevanti ai fini IVA in Italia. In altri termini i soggetti extra-UE dovevano *identificarsi in ogni Stato membro nel quale operavano, salvo che non avessero una stabile organizzazione in uno di questi*. Come vedremo, la procedura introdotta dal 2015 anche per gli operatori UE prende proprio spunto dalla analoga soluzione operativa a suo tempo adottata per questo tipo di transazioni.

Nacque, infatti, una procedura agevolata, denominata *V@t on e-Service ("VOES")*⁵, mediante la quale agli operatori extra-UE privi di una stabile organizzazione in alcuno Stato membro, era concesso di identificarsi in un solo Paese di propria scelta, con l'attribuzione di uno specifico codice con prefisso "EU", evitando così di doversi identificare fiscalmente in ogni singolo Paese nel quale operavano. Il che consentì loro di essere trattati ai fini IVA come semplici operatori comunitari.

Dal 2015 arriva il "M.O.S.S." e le nuove dichiarazioni IVA trimestrali

La nuova modalità di applicazione dell'IVA in ambito del commercio elettronico diretto "B2C" impone l'individuazione di nuove procedure che agevolino anche i Soggetti UE nell'assolvimento degli adempimenti IVA in ambito comunitario. È stato quindi introdotto un nuovo specifico strumento denomi-

nato "*Mini sportello unico*" ovvero "*Mini One Stop Shop*" (c.d. "MOSS"), messo a disposizione anche dall'Agenzia delle Entrate.

Attraverso questo *sportello virtuale*⁶, un operatore economico, sia esso "UE" che "Extra-UE", ha la possibilità di identificarsi ai fini IVA in un solo Stato membro, facendosi attribuire un codice IVA specifico con prefisso "EU". Il Paese nel quale identificarsi è quello in cui l'operatore ha stabilito la propria sede; qualora si disponga di sedi in più Stati (ovvero, per i soggetti extra-UE, di nessuna sede) sarà possibile scegliere uno qualunque degli Stati raggiunti, con la precisazione che si può essere identificati *in un solo Paese*.

Per mezzo del nuovo strumento, i soggetti extra-UE già iscritti al VOES sono automaticamente iscritti nel MOSS mantenendo lo stesso codice IVA "EU" a suo tempo attribuito.

Per quanto concerne l'identificazione in Italia, l'Agenzia delle Entrate⁷ ha tempestivamente istituito un portale web attraverso il quale gli operatori, una volta identificatisi nel nostro Paese, devono presentare una dichiarazione riepilogativa delle prestazioni di servizi effettuate nei vari Stati membri. Questa *dichiarazione*, con cadenza *trimestrale* deve essere compilata e trasmessa telematicamente entro il 20 del mese successivo a ciascun trimestre solare, e deve contenere il riepilogo di tutte le transazioni effettuate verso i consumatori privati, suddiviso per i singoli Paesi di appartenenza e, ovviamente, *con l'applicazione delle aliquote IVA e delle regole di fatturazione tempo per tempo vigenti nei singoli Stati*.

Si propone con le tabelle 1 e 2 un quadro sinottico delle regole di applicazione dell'IVA "ante" e "post" 1 gennaio 2015.

Intuitivo comprendere come la "semplificazione" introdotta mediante il M.O.S.S. non consenta di

superare la complessità di calcolo dovuta alla frammentazione delle aliquote IVA vigenti in ogni singolo Paese. Oltre ciò, si pone anche il problema dell'applicazione delle specifiche regole (sempre tempo per tempo) in vigore nello Stato del committente, come ad esempio la sussistenza dell'obbligo (o meno) e delle modalità di *emissione della fattura*.

Vi è da dire che la stessa Comunità Europea auspica che gli Stati membri adottino una serie di interventi normativi volti a snellire ed allineare tra i vari Paesi il già complesso iter burocratico cui sono sottoposti gli operatori del settore, insistendo in particolare sulla necessità di introdurre l'esonero generalizzato dall'obbligo di emissione della



5. Regime introdotto con l'art. 74-quinquies del DPR 633/1972.

6. Il link di accesso al servizio è <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsil/home/cosadevifare/richiedere/regimi+opzionali/moss>

7. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 122854/2014 del 30 settembre 2014

8. Il link attraverso cui accedere al motore di ricerca è il seguente: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tic/public/vatRates/vatrates.html; attraverso il motore è possibile monitorare le aliquote e le regole IVA applicate da ciascuno degli Stati membri.

Tabella 1 - Regole di assolvimento dell'IVA fino al 31.12.2014 nel commercio elettronico diretto verso consumatori privati

<i>Operatore economico-venditore</i>	<i>Acquirente privato</i>	<i>Luogo di assolvimento dell'IVA</i>	<i>Identificazione almeno in uno Stato UE</i>	<i>Possibilità di identificazione "EU" (VOES)</i>
Italiano	Italiano	Italia	SI	NO
	Soggetto di altro Stato UE	Italia	SI	NO
	Soggetto extra-UE	Operazione non soggetta ad IVA	SI	NO
Soggetto di altro Stato UE	Italiano	Stato UE del venditore	SI	NO
	Soggetto di altro Stato UE	Stato UE del venditore	SI	NO
	Soggetto di Stato extra-UE	Operazione non soggetta ad IVA	SI	NO
Soggetto extra UE	Italiano	Stato UE dell'acquirente	SI	SI
	Soggetto di altro Stato UE	Stato UE dell'acquirente	SI	SI
	Soggetto extra-UE	-- (transazione irrilevante ai fini IVA)	--	--

Tabella 2 - Regole di assolvimento dell'IVA nel commercio elettronico diretto verso consumatori privati a partire dal 1° gennaio 2015

<i>Operatore economico-venditore</i>	<i>Acquirente privato</i>	<i>Luogo di assolvimento dell'IVA</i>	<i>Identificazione almeno in uno Stato UE</i>	<i>Possibilità di identificazione "EU" (MOSS)</i>
Italiano	Italiano	Italia	SI	NO
	Soggetto di altro Stato UE	Stato UE dell'acquirente	SI	SI
	Soggetto extra-UE	Operazione non soggetta ad IVA	SI	--
Soggetto di altro Stato UE	Italiano	Italia	SI	SI
	Soggetto di altro Stato UE	Stato UE dell'acquirente	SI	SI
	Soggetto di Stato extra-UE	Operazione non soggetta ad IVA	SI	NO
Soggetto extra UE	Italiano	Italia	SI	SI
	Soggetto di altro Stato UE	Stato UE dell'acquirente	SI	SI
	Soggetto extra-UE	-- (transazione irrilevante ai fini IVA)	NO	--

fattura per questo tipo di operazioni. Peraltro, il sito istituzionale dell'Unione Europea ha messo a disposizione un motore di ricerca⁸, dove

poter recuperare queste informazioni e di cui si dà un quadro indicativo nella tabella 3, che riepiloga in estrema sintesi le principali aliquo-

te e la sussistenza dell'obbligo di fatturazione applicate dai vari Stati membri, in vigore alla data di pubblicazione del presente articolo.

Tabella 3

Stato membro	Aliquota IVA Ordinaria	Aliquote IVA particolari	Obbligo emissione fattura
Austria	20%	10% - servizi da imprese radio-tv in broadcasting	SI
Belgio	21%		SI
Bulgaria	20%		NO
Croazia	25%		SI**
Cipro	19%		SI
Danimarca	25%		SI
Estonia	20%		NO
Finlandia	24%		NO
Francia	20%	10% - broadcasting televisivo 5,5% - eBooks 2,1% - giornali in formato elettronico	NO
Germania	19%		NO
Grecia	23%		SI
Irlanda	23%		SI
Italia	22%	4% - eBooks	NO
Lettonia	21%	3% - eBooks	SI
Lituania	21%		NO
Lussemburgo	15%		SI
Malta	18%		SI
Olanda	21%		NO
Polonia	23%	8% - ricezioni radio-TV	NO
Portogallo	23%		SI
Repubblica Ceca	21%		NO
Romania	24%		NO
Slovacchia	20%		NO
Slovenia	22%		NO
Spagna	21%		SI
Svezia	25%		NO
Ungheria	27%		NO
Gran Bretagna	20%		SI

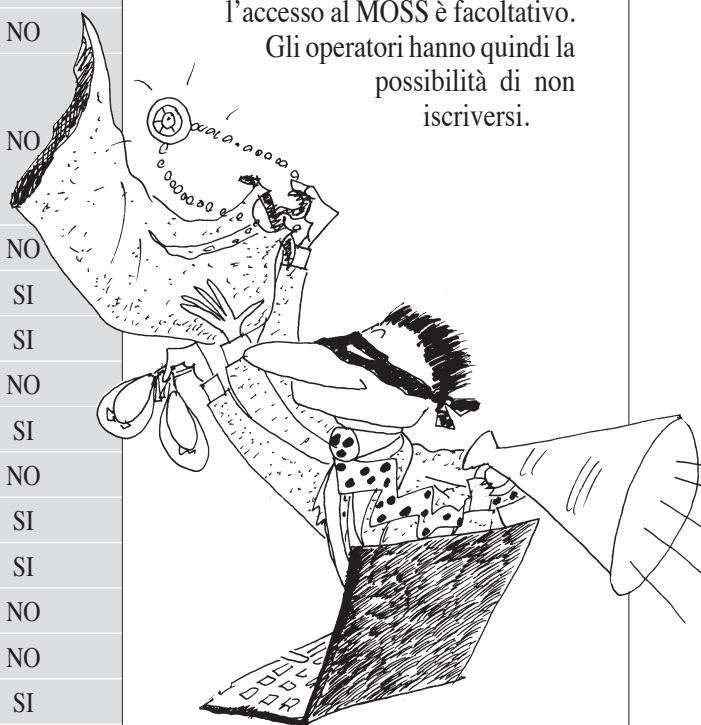
In tema di obbligo di fatturazione il Fisco italiano ha fatto la sua parte: il recente Decreto Legislativo n. 42/2015 ha infatti modificato l'art. 22 del DPR 633/1972, introducendo con

effetto immediato l'esonero dall'obbligo di fatturazione "delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti privati [italia-

ni]". Da cui deriva che le operazioni di commercio elettronico diretto in cui è parte come cliente/consumatore un soggetto privato residente in Italia, ancorché assoggettate all'IVA nel nostro Paese, non dovranno essere più documentate da fattura emessa dal venditore (sia esso un soggetto IVA italiano o appartenente ad un altro Stato UE o extra-UE) (Tabella 3). Si spera che in tempi rapidi tutti gli Stati membri adottino la medesima semplificazione.

Non da ultimo, è bene ricordare che l'accesso al MOSS è facoltativo.

Gli operatori hanno quindi la possibilità di non iscriversi.



A quel punto, però, devono identificarsi fiscalmente in ogni singolo Paese in cui effettuano le vendite al consumo, con tutti i conseguenti rispettivi obblighi fiscali che ne derivano. Da cui discende che pochi operatori, in concreto, seguiranno questa strada (anche a causa degli elevati oneri amministrativi connessi alla identificazione fiscale nei diversi Paesi di residenza dei consumatori finali e alla gestione fiscale di tali posizioni IVA).

Lorenzo Bariselli
Dottore Commercialista