



Fondazione Bruno Visentini

PROFILI FISCALI DELL'E-COMMERCE *

Ricerca a cura di *Andrea Di Gialluca* **

Direzione e coordinamento a cura di *Fabio Marchetti* ***

PARTE PRIMA: PROFILI GENERALI DELLA FISCALITÀ DELL'E-COMMERCE

Sommario: 1. *Il quadro delle fonti normative nazionali ed internazionali e della prassi dell'Agenzia delle Entrate.* - 2. *Principi, definizione e tassonomia dei servizi relativi all'e-commerce.* - 3. *La normativa riferibile all'e-commerce in materia di imposte sui redditi.* - 4. *La normativa riferibile all'e-commerce in materia di imposta sul valore aggiunto: principi generali.* - 4.1. *Presupposto oggettivo.* - 4.2. *Presupposto soggettivo.* - 4.3. *Il presupposto territoriale: principi generali.* - 4.4. *Tipologia di operazioni IVA.*

1. Il quadro delle fonti normative nazionali ed internazionali e della prassi dell'Agenzia delle Entrate.

I profili fiscali sono particolarmente importanti nel caso di un'attività commerciale di tipo elettronico.

Tanto che, a livello internazionale, in virtù del grande potenziale in termini di crescita economica e di sviluppo economico attribuiti all'e-commerce, si è aperto un ampio dibattito, il quale ha portato a stabilire in materia alcuni principi cardine¹, di rilevante impatto fiscale:

* Il presente studio si inserisce nell'ambito della ricerca "*I Lacci e Laccioli gravanti sulle imprese*", svolta dalla Fondazione Bruno Visentini in collaborazione con la Piccola Industria di Confindustria, pubblicata nel febbraio 2016, finalizzata all'individuazione dei principali nodi fiscali che gravano sul sistema di imprese italiano.

** Dottore commercialista, collaboratore presso lo Studio Visentini, Marchetti e Associati e Ricercatore Fondazione Bruno Visentini.

*** Professore Associato di diritto tributario, Università Luiss Guido Carli e Partner Studio Visentini, Marchetti e Associati.

¹ Cfr. OCSE, *Conferenza interministeriale*, Ottawa, 1998; si vedano, sullo stesso argomento, tra gli altri: OCSE, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, 8 ottobre 1998, p. 4; COMMISSIONE EUROPEA, *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*, COM (97) 157 del 15 aprile 1997, pp. 28 – 36; COMMISSIONE EUROPEA, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, COM (1998) 374 def. del 17 giugno 1998, pp. 2 - 3.

Tali principi sono stati successivamente tradotti in un intervento normativo, per effetto dell'emanazione della Direttiva comunitaria 2002/38/CE del 7 maggio 2002 (recepita nell'ordinamento italiano con il d.lgs. 1° agosto 2003, n. 273) che ha modificato la VI Direttiva 77/388/CEE. Con tale intervento normativo è stato chiarito, tra le altre cose, che la tassazione indiretta del commercio elettronico non deve essere praticata mediante una nuova forma di tassazione *ad hoc*, ma occorre rifarsi alla disciplina IVA esistente.

1. *cooperazione tra gli Stati e le diverse Amministrazioni Finanziarie*: le politiche elaborate in tutti i Paesi, al fine di facilitare lo sviluppo del commercio elettronico, devono incoraggiare la cooperazione tra tutti gli *stakeholder* interessati (es. governi, privati, imprese), e le loro azioni devono essere il più possibile compatibili ed omogenee a livello internazionale. Altresì occorre una stretta cooperazione tra le Amministrazioni Finanziarie di tutti i Paesi al fine di garantire un sufficiente livello di controllo;
2. *neutralità*: in virtù del precedente principio, ne discende che debba realizzarsi un trattamento neutrale dell'*e-commerce* a livello internazionale, in guisa tale da non penalizzare gli operatori appartenenti a Stati diversi tramite distorsioni della concorrenza, come nel caso di quelle realizzate con le doppie imposizioni;
3. *equità*: l'*e-commerce* non deve subire un trattamento legislativo penalizzante rispetto al commercio tradizionale;
4. *efficienza e flessibilità*: la disciplina fiscale deve essere basata su un sistema dinamico ed elastico che consenta di seguire il ritmo dell'evoluzione tecnica e delle transazioni commerciali. Ciò comporta che la normativa e la prassi devono costantemente seguire l'evoluzione tecnologica del commercio elettronico e modificarsi in base a questa;
5. *certezza e semplicità*: le regole devono configurarsi come chiari, semplici e facilmente comprensibili per tutti gli operatori.

Nonostante tali principi, ad oggi il quadro normativo, anche fiscale, legato all'*e-commerce* è abbastanza complesso.

I principali riferimenti normativi e di prassi, sono i seguenti:

i) Fonti comunitarie:

- Direttiva 2000/31/CE (c.d. “*Direttiva sul commercio elettronico*”), recepita con il d.lgs. 9 aprile 2003, n. 70);
- Direttiva 2000/46/CE (riguardante “*l'avvio, l'esercizio e la vigilanza prudenziale dell'attività degli istituti di moneta elettronica*”);
- artt. 33 e 34, Direttiva 2006/112/CE (c.d. “*Direttiva IVA*”);
- Direttiva 2008/8/CE (recante modifiche alla Direttiva 2006/112/CE “*per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi*”);
- Regolamento n. 1777/2005 del Consiglio (recante “*disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto*”);
- art. 7, Regolamento n. 282/2011 del Consiglio (recante “*disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto*”);
- Regolamento n. 1042/2013 (recante modifiche al Regolamento n. 282/2011 “*per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi*”);
- COM (97) 157 (“*Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*”);
- COM (98)/374 (“*Commercio elettronico e imposizione indiretta*”).

ii) Fonti nazionali:

- d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. “*t.u.i.r.*”);
- art. 41, c. 1, lett. b), d.l. 30 agosto 1993, n. 331;
- art. 2, comma 1, lett. oo), d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696;
- d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (“*Decreto semplificazioni fiscali*”);
- art. 1, comma 667, legge 23 dicembre 2014, n. 190 (“*Legge di Stabilità 2015*”);

(cfr. F. SANTORO, *Commercio elettronico: primi problemi pratici*, in “il Fisco” n. 44/1999). Per un'ampia rassegna delle conferenze e degli interventi delle varie istituzioni internazionali si veda: B. SANTACROCE, S. FICOLA, *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, Maggioli editore, Rimini, 2010, pp. 35 – 52.

- art. 1, comma 637, lett. a) e b), legge 28 dicembre 2015, n. 208 (“*Legge di Stabilità 2016*”);
- artt. 2 e 7, comma 2, d.lgs. 31 marzo 2015, n. 42;
- decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 27 ottobre 2015.

iii) *Principali documenti di prassi:*

- circolare Ministero Industria, Commercio e Artigianato n. 3487/C-505099 del 1° giugno 2000;
- risoluzione Agenzia delle Entrate n. 133/E del 15 novembre 2004;
- risoluzione Agenzia delle Entrate n. 60/E del 12 maggio 2006;
- circolare Agenzia delle Entrate n. 20/E del 13 giugno 2006;
- risoluzione 28 maggio 2007, n. 119/E;
- risoluzione Agenzia delle Entrate n. 274/E del 3 luglio 2008;
- risoluzione Agenzia delle Entrate n. 312/E del 21 luglio 2008;
- risoluzione Agenzia delle Entrate n. 274/E del 5 novembre 2009;
- risoluzione Agenzia delle Entrate n. 75/E 28 agosto 2015;
- comunicato stampa Agenzia delle Entrate 23 aprile 2015;
- provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 56191 del 23 aprile 2015;
- circolare 18 maggio 2016, n. 20/E;
- circolare 26 maggio 2016, n. 22/E.

2. *Principi, definizione e tassonomia dei servizi relativi all’e-commerce.*

Il commercio elettronico o *e-commerce* può essere definito, a livello generale, come quella tipologia di commercio volto a consentire la commercializzazione di beni e di servizi attraverso Internet o una rete elettronica².

A livello comunitario, è stata proposta un’esemplificazione dei servizi legati all’*e-commerce* e, segnatamente, riferibili all’*e-commerce* diretto, sulla scorta delle indicazioni contenute nell’Allegato II della Direttiva 2006/112/CE e dell’art. 7, Regolamento n. 282/2011, come modificato dal Regolamento n. 1042/2013.

Rientrano tra i servizi di *e-commerce* diretto:

- a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi *software*, loro modifiche e aggiornamenti;
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un’azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina *web*;
- c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;
- e) le offerte forfettarie di servizi Internet (*Internet service packages*, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il *forfait* va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno

² Secondo l’OCSE, il commercio elettronico comprende “*tutte quelle categorie di transazioni commerciali che coinvolgono sia organizzazioni sia individui, basate sul trattamento e sulla trasmissione di informazioni digitalizzate e che includono testo, suono, immagini*” (cfr. OCSE, *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*, Turku, Novembre 1997.).

La Commissione Europea, inoltre, ha definito il commercio elettronico come “*l’attività di contrattazione elettronica di beni e servizi, la distribuzione di contenuti digitali in rete, il trasferimento elettronico di fondi, azioni e polizze elettroniche, le aste commerciali in rete, i servizi post-vendita, gli appalti pubblici, le attività di vendita diretta al consumatore*” (cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Un’iniziativa europea in materia di commercio elettronico*, COM (97) 157 del 15 aprile 1997, pp. 28 – 36).

accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, ecc.);

f) altri servizi³, quali:

1) fornitura di siti *web* e *webhosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature: *hosting* di siti *web* e di pagine *web*; manutenzione automatica di programmi, remota e *on line*; amministrazione remota di sistemi; conservazione (*warehousing*) dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente; fornitura on line di spazio sul disco in funzione delle richieste;

2) fornitura di *software* e relativo aggiornamento: accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti; b) *bannerblocker*, ossia *software* per bloccare la comparsa di *banner* pubblicitari; c) *driver* di scaricamento, come il *software* di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti; d) installazione automatica *on line* di filtri per i siti *web*; installazione automatica *on line* di sbarramenti (*firewalls*);

3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati: accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica; accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi; contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; abbonamento a giornali o riviste on line; siti personali (*weblog*) e statistiche relative ai siti *web*; notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche on line; informazioni *on line* generate automaticamente da *software* sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo; fornitura di spazio pubblicitario, compresi *banner* pubblicitari su una pagina o un sito *web*; utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet;

4) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento: accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari; accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni; accesso o scaricamento di film; scaricamento di giochi su computer e su telefoni cellulari; accesso a giochi *on line* automatici dipendenti da Internet o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono geograficamente lontani gli uni dagli altri.

Posto che il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica non comporta necessariamente che il servizio fornito sia un servizio elettronico (*ex art. 56, par. 2, Direttiva 112/2006/CE*), *non* rientrano pertanto tra i servizi di *e-commerce* diretto⁴:

a) i servizi di teleradiodiffusione⁵;

b) i servizi di telecomunicazione⁶;

³ Elencati nell'allegato I del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011, richiamati a loro volta dai punti 1, 2, 3 e 4 dell'allegato II Direttiva 2006/112/CE.

⁴ *Ex art. 7, par. 3* Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011.

⁵ Ai sensi dell'art. 6-ter, Regolamento UE n. 282/2011, i servizi di teleradiodiffusione comprendono servizi consistenti nella fornitura al pubblico di contenuti audio e audiovisivi, come i programmi radiofonici o televisivi trasmessi attraverso reti di comunicazione da un fornitore di servizi di media sotto la sua responsabilità editoriale, per l'ascolto o la visione simultanei, sulla base di un palinsesto. Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 rientrano in particolare:

a) i programmi radiofonici o televisivi trasmessi o ritrasmessi su una rete radiofonica o televisiva;

b) i programmi radiofonici o televisivi distribuiti attraverso Internet o analogia rete elettronica (IP streaming), se sono diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su una rete radiofonica o televisiva.

Nell'ambito servizi di teleradiodiffusione non rientrano, invece:

a) i servizi di telecomunicazione;

b) i servizi prestati tramite mezzi elettronici;

c) la fornitura di informazioni su determinati programmi su richiesta;

d) il trasferimento di diritti di diffusione o trasmissione;

e) l'affitto e il noleggio di attrezzature o impianti tecnici destinati alla ricezione di un servizio di teleradiodiffusione;

f) i programmi radiofonici o televisivi distribuiti via Internet o analogia rete elettronica (IP streaming), a meno che tali programmi siano diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su una rete radiofonica o televisiva.

⁶ Ai fini IVA, si considerano servizi di telecomunicazione i servizi aventi per oggetto la trasmissione, l'emissione e la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici,

- c) i beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengano elettronicamente;
- d) i CD-ROM, i dischetti e supporti fisici analoghi;
- e) il materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste;
- f) i CD e le audiocassette;
- g) le video cassette e i DVD;
- h) i giochi su CD-ROM;
- i) i servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica;
- j) i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto;
- k) i servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche;
- l) i servizi di conservazione dei dati off line;
- m) i servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione;
- n) i servizi di *helpdesk* telefonico;
- o) i servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta;
- p) i servizi tradizionali di vendita all'asta che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, indipendentemente dalle modalità di offerta;
- q) la prenotazione dei servizi alberghieri mediante web nonché di autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini;
- r) la prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini.

La normativa fiscale relativa all'*e-commerce* diverge significativamente a seconda della tipologia di commercio elettronico considerata.

Appare pertanto opportuno ricordare preliminarmente alcune distinzioni fondamentali.

In primo luogo è opportuno suddividere le tipologie di commercio elettronico in:

- *business to consumer (B2C)*: concerne i beni e servizi venduti dall'impresa al consumatore finale;
- *business to business (B2B)*: concerne i beni e servizi scambiati tra le imprese.

In secondo luogo è possibile suddividere le tipologie di *e-commerce* in⁷:

ivi comprese la cessione e la concessione ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per tale trasmissione, emissione o ricezione, compresa la messa a disposizione dell'accesso a reti d'informazione globali (art. 24, par. 2, della Dir. n. 2006/112/CE).

In merito a questa nozione, i servizi di telecomunicazione sono esclusi da quelli prestati tramite mezzi elettronici (art. 7, par. 3, lett. b, del Reg. UE n. 282/2011), che comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica 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 (art. 7, par. 1, del Reg. UE n. 282/2011).

Ai sensi dell'art. 6-bis, Regolamento UE n. 282/2011, tra i servizi di telecomunicazione rientrano, in particolare:

- a) i servizi di telefonia fissa e mobile per la trasmissione e commutazione di voce, dati e video, compresi i servizi telefonici con una componente video (servizi di videofonia);
- b) i servizi telefonici forniti attraverso Internet, compresi i servizi vocali su protocollo Internet (*Voice over Internet Protocol - VoIP*);
- c) i servizi di posta vocale, chiamata in attesa, trasferimento automatico della chiamata, identificazione del chiamante, chiamata a tre e altri servizi di gestione chiamata;
- d) i servizi di radioavviso;
- e) i servizi di *audiotext*;
- f) fax, telegrafo e *telex*;
- g) l'accesso a Internet e al *World Wide Web*;
- h) le connessioni di rete private per collegamenti di telecomunicazione ad uso esclusivo del consumatore.

Tra i servizi di telecomunicazione non rientrano, invece:

- a) i servizi prestati tramite mezzi elettronici;
- b) i servizi di radiodiffusione e di televisione ("teleradiodiffusione").

⁷ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, COM (97) 157 della Commissione Europea, Bruxelles 15 aprile 1997: "*Il commercio elettronico riguarda principalmente due tipi di attività: commercio elettronico indiretto (ordinazione per via elettronica di beni materiali, la cui consegna fisica è pur sempre effettuata tramite canali di tipo convenzionale, quali la posta o i corrieri commerciali) e commercio elettronico diretto (ordinazione, pagamento e consegna on-line di beni e servizi immateriali quali software informatico, materiali di intrattenimento o servizi informativi su scala globale). Tanto il commercio elettronico diretto, quanto il commercio elettronico indiretto*".

- *e-commerce indiretto*: è fondato su una transazione che avviene tramite un canale *on-line*, a cui fa seguito la consegna fisica del bene materiale al cliente mediante vettore o spedizioniere;
- *e-commerce diretto*: è fondato su una transazione e su una consegna del bene immateriale o del servizio al cliente, che in entrambi i casi, vengono effettuate mediante un canale *online*. Va tuttavia precisato che, affinché si possa parlare di *e-commerce* diretto, occorre che un bene immateriale o servizio siano effettivamente riconducibili nell'ambito dello stesso (e, dunque, ad esempio, rientrino nell'elenco in precedenza menzionato).
Requisiti essenziali affinché si possa parlare di *e-commerce* diretto sono, da un lato, il fatto che il servizio sia essenzialmente automatico, con un intervento umano minimo, e, dall'altro, che il servizio non possa funzionare senza la tecnologia dell'informazione⁸.
Pertanto, l'utilizzo di internet o di qualsiasi altra rete elettronica solo per la comunicazione non comporta necessariamente che si è in presenza di un'attività di commercio elettronico.

Di seguito sarà descritta la normativa fiscale applicabile al commercio elettronico, diretto ed indiretto, considerando, come tematiche principali:

- *la normativa in materia di imposte sui redditi*;
- *la normativa in materia di imposta sul valore aggiunto*.

3. La normativa riferibile all'e-commerce in materia di imposte sui redditi

La disciplina applicabile relativa alle imposte sui redditi, dipende da alcuni fattori fondamentali:

1. *dalla veste giuridica* (es. ditta individuale, società di persone, società di capitali);
2. *dal regime contabile prescelto per lo svolgimento dell'attività commerciale* (ordinario, semplificato o speciale);
3. *dalla qualificazione dell'attività commerciale esercitata come "abituale" e "professionale"*.

In merito al primo profilo, la scelta della forma giuridica influisce, come detto, sulla disciplina fiscale applicabile.

In linea generale, trova applicazione la disciplina dell'IRPEF nel caso di un'attività di commercio elettronico svolta da una società di persone o da una ditta individuale. In particolare, qualora l'attività sia esercitata da una società di persone, sono i soci delle predette società ad essere soggetti all'IRPEF per i redditi di partecipazione da queste derivanti (c.d. principio di trasparenza *ex art. 5 t.u.i.r.*); qualora l'attività sia esercitata da un imprenditore individuale il reddito d'impresa confluirà, insieme agli altri redditi, a determinare il reddito complessivo del contribuente (art. 8 t.u.i.r.). Diversamente, a titolo esemplificativo, è applicata la disciplina dell'IRES, tra gli altri, nel caso di attività svolta da una società di capitali (art. 73, comma 1, lett. a), t.u.i.r.).

In tutti i casi appena citati, di norma, dovrà essere valutata l'applicabilità dell'IRAP. In particolare, ai sensi dell'art. 3, comma 1, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, l'IRAP è ordinariamente dovuta dalle società di persone, dall'imprenditore individuale e dalle società di capitali.

offrono opportunità specifiche: spesso sono entrambi praticati dalla medesima società, che ad esempio vende software on-line ma anche in punti vendita di tipo tradizionale. Mentre però il commercio elettronico indiretto dipende da una serie di fattori esterni (quali l'efficienza del sistema dei trasporti), il commercio elettronico diretto, che consente transazioni elettroniche da punto a punto senza soluzione di continuità oltre i confini geografici, è in grado di sfruttare tutte le potenzialità dei mercati elettronici globali"

Sulla distinzione tra *e-commerce* diretto e indiretto indiretto si vedano anche: Risoluzione Agenzia delle Entrate 5 novembre 2009, n. 274/E; risoluzione Agenzia delle Entrate 21 luglio 2008, n. 312/E; risoluzione Agenzia delle Entrate 15 novembre 2004, n. 133/E.

In dottrina, tra gli altri: A. URICCHIO, M. GIORGI, *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000* in "Diritto e pratica tributaria" n. 2/2001.

⁸ Cfr. Direttiva comunitaria n. 2002/38/CE del 7 maggio 2002.

In merito al secondo profilo, come detto, anche il regime di contabilità scelto influisce sulla normativa fiscale.

A seconda che ricorrano le condizioni per l'applicazione del regime ordinario o di quelli "semplificati" (si pensi al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, commi 1 e 2, d.l. 6 luglio 2011, n. 98 ovvero al regime forfetario *ex art. 1*, commi da 54 a 89, legge 23 dicembre 2014, n. 190)⁹, le regole di tassazione possono infatti essere differenti, così come gli adempimenti fiscali richiesti.

In merito al terzo ed ultimo profilo, va osservato quanto segue.

La circostanza che un'attività sia "abituale" ovvero "occasionale" non rileva nel caso in cui l'attività di *e-commerce* sia svolta da una società (di persone o di capitali): in tali casi è indubbio l'assoggettamento ad imposizione, a prescindere dal numero o dalla "periodicità" in cui le operazioni sono state effettuate.

Diversamente, rileva nel caso in cui sia svolta da una persona fisica: in tal caso, occorre distinguere se l'attività è stata svolta in veste di imprenditore individuale o, piuttosto, al di fuori del regime d'impresa.

Nel primo caso, di nuovo, non assume rilievo l'aspetto dell'"abitualità": l'imprenditore individuale sarà assoggettato ad imposizione sui redditi d'impresa realizzati ai sensi dell'art. 55 e ss. t.u.i.r..

Nel secondo caso, invece, occorrerà verificare l'assoggettamento ad imposizione dell'operazione come "reddito diverso" ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i), t.u.i.r.. Tale disposizione, infatti, prevede che sono redditi diversi (sempre che non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente) "i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente".

Il confine tra attività abituale e occasionale è, dunque, estremamente sottile, tanto più che non esistono parametri normativi che fissano in modo puntuale l'importo massimo annuale dei corrispettivi ovvero il numero di transazioni superato il quale l'attività di vendita è da considerarsi svolta in maniera professionale ed abituale¹⁰.

A proposito dell'assoggettamento ad imposizione dell'operazione come "reddito diverso" ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i), t.u.i.r., con la sentenza n. 3 del 23 gennaio 2012 della CTP Firenze è stato affermato che l'attività di intermediazione svolta con *e-Bay* è qualificabile come reddito d'impresa. E, infatti solo nel caso di prestazioni occasionali, come definite al comma 2 dell'art. 61 del d.P.R. n. 276 del 2003¹¹, i compensi percepiti rientrano nella categoria dei redditi diversi *ex art. 67 t.u.i.r.*

E ciò in considerazione del fatto che *«Il legislatore fiscale individua in maniera maggiormente definita il concetto d'impresa commerciale, in ossequio alla necessità di certezza delle norme che regolamentano la pretesa tributaria. Pur basandosi sui principi civilistici, tende ad ampliare la nozione del codice, al fine di determinare le attività che generano quella particolare tipologia di reddito, detta appunto d'impresa, la cui determinazione e tassazione segue peculiarità specifiche non trovabili nelle altre tipologie reddituale. L'art. 55 del TUIR esordisce letteralmente considerando redditi d'impresa quelli derivanti dall'esercizio di imprese commerciali. Poi elenca le caratteristiche che fiscalmente qualificano tali imprese "l'esercizio per professione abituale, ancorché non*

⁹ La possibilità di svolgere attività di *e-commerce* mediante i predetti regimi è stata avallata dalla stessa Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 28 agosto 2015, n. 75/E e, da ultimo, con la recente circolare 26 maggio 2016, n. 22/E.

¹⁰ Cfr. AA.VV., *Prodotti editoriali online e giornali gratuiti. Regime speciale IVA*, in "La settimana fiscale (Il Sole 24 ore)", n. 7/2012, p. 43.

A titolo esemplificativo, sono state considerati attratti nei "redditi d'impresa occasionali" la distribuzione e la consegna di guide telefoniche (cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate 1° marzo 2004, n. 21), il procacciamento di singoli affari e la vendita occasionale di prodotti attraverso la tecnica della vendita diretta (cfr. Risoluzione 22 luglio 1976, n. 8/906).

¹¹ Articolo peraltro abrogato dall'art. 52, comma 1, d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81, a decorrere dal 25 giugno 2015, ai sensi di quanto disposto dall'art. 57, comma 1 del medesimo d.lgs. n. 81 del 2015.

esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del c.c. e delle attività indicate alle lettere b) e c) dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa". Questa costruzione comporta che in ambito fiscale, i requisiti che qualificano un'impresa permettendo di definirla commerciale sono: a) attività indicate dall'art. 2195 c.c. o attività agricole indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti; b) esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva; c) anche se non organizzata in forma d'impresa».

Da ultimo, va rilevato che, nel caso dell'*e-commerce*, la fiscalità diretta, al pari di quella indiretta, genera dei profili di criticità non facilmente superabili; i problemi che pone il commercio elettronico sotto il profilo dell'imposizione diretta possono essere così schematizzati¹²:

- la verifica del soggetto che opera mediante i mezzi informatici;
- il controllo di tutte le operazioni poste in essere dal soggetto che opera mediante mezzi informatici, anche in virtù della riduzione del numero di intermediari coinvolti;
- l'individuazione della residenza del soggetto che opera nelle transazioni e il luogo dove il reddito è stato prodotto;
- l'esistenza o meno di una stabile organizzazione;
- la maggior facilità per l'operatore di convogliare i proventi nei c.d. paradisi fiscali, e dunque la maggior facilità di generare fenomeni evasivi ovvero elusivi.

4. La normativa riferibile all'e-commerce in materia di imposta sul valore aggiunto: cenni generali

Si è detto, all'inizio del lavoro, che il commercio elettronico può essere di diverse tipologie (*business to consumer* ovvero *business to business* ed *e-commerce* diretto ovvero *e-commerce* indiretto).

Prima di procedere ad un'analisi delle diverse casistiche, per le quali la disciplina IVA ha risvolti diversi e specifici, appare il caso di ricordare i presupposti impositivi e le tipologie di operazioni IVA.

4.1. Presupposto oggettivo

Il presupposto oggettivo dell'IVA nel diritto interno si realizza in presenza di una cessione di beni o di una prestazione di servizi¹³.

Nell'ambito dell'*e-commerce* indiretto si realizza, di norma, una cessione di beni, in quanto la transazione avviene *online*, ma il bene materiale viene successivamente consegnato al consumatore finale mediante uno spedizioniere oppure un vettore.

Nell'ambito dell'*e-commerce* diretto, invece, si realizza in ogni caso una prestazione di servizi giacché, oltre alla transazione, anche la consegna del bene immateriale avviene telematicamente¹⁴.

Evidentemente la corretta determinazione del presupposto oggettivo ha un enorme impatto sotto il profilo fiscale giacché non solo muta il momento impositivo dell'operazione ma anche, eventualmente, l'aliquota o il regime IVA applicabile¹⁵; questo è quello che tipicamente (almeno in parte, come si vedrà nel prosieguo) accade nel caso dell'editoria.

¹² Cfr. B. SANTACROCE, S. FICOLA, *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, op. cit., pp. 53 – 55.

¹³ Ex artt. 2 e 3 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁴ Cfr. Nota del Ministero delle Finanze, 20 agosto 1998, n. 1977/V/sd.; COMMISSIONE EUROPEA, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, op. cit., p. 5.

Così si è infatti espressa la Commissione europea: "la politica dell'UE è di considerare alla stregua di servizi i prodotti ordinati e consegnati tramite una rete elettronica. La legislazione comunitaria in materia di IVA attua una distinzione fondamentale tra la cessione dei beni e la prestazione di servizi. Tutti i tipi di trasmissione elettronica e tutti i prodotti immateriali forniti con tali mezzi sono considerati servizi ai fini dell'IVA comunitaria. Questa politica è in sintonia con la posizione adottata dall'UE e dai suoi Stati membri in sede di OMC. Nel settore fiscale essa consente inoltre l'applicazione di una normativa chiara".

¹⁵ Cfr. AA.VV., *Profili tributari del commercio elettronico* in "Il fisco", Wolter Kluwer Italia, Milano, febbraio 2013, p. 20.

4.2. Presupposto soggettivo

Il presupposto soggettivo dell'IVA si realizza quando l'operazione viene effettuata nell'esercizio di un'attività economica (impresa, arte o professione)¹⁶; conseguentemente non sono rilevanti le operazioni poste in essere dai privati consumatori.

È richiesto che l'attività sia svolta abitualmente, anche se non in via esclusiva, per cui non sussiste soggettività passiva quando si tratti di operazioni poste in essere in via occasionale.

4.3. Il presupposto territoriale: principi generali

Il presupposto territoriale dell'IVA¹⁷ si realizza quando l'operazione viene effettuata in Italia; cionondimeno la sussistenza di tale presupposto deve essere indagata in maniera differente allorché si tratti di cessione di beni (operazione riconducibile nell'ambito dell'*e-commerce* indiretto) ovvero di prestazioni di servizi (operazione riconducibile nell'ambito dell'*e-commerce* diretto).

Prima di procedere nell'analisi, va chiarito che gli acquisti e le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso all'interno del territorio della Comunità Europea tra due soggetti d'imposta registrati ai fini IVA in due diversi Stati membri sono denominate "operazioni intracomunitarie"¹⁸.

Conseguentemente, con i termini di "importazioni" ed "esportazioni"¹⁹ ci si riferisce, rispettivamente, alle operazioni attraverso le quali i beni provenienti da un Paese Extra – Ue vengono introdotti all'interno del territorio dello Stato e alle operazioni mediante le quali i beni presenti sul territorio nazionale abbandonano lo stesso per essere destinati verso un Paese extra-UE.

Le regole generali che riguardano la territorialità delle operazioni possono essere così schematizzate e semplificate:

- ❑ le *cessioni di beni mobili* si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni nazionali, comunitari o temporaneamente importati, esistenti nel territorio stesso ovvero beni spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati a cura del fornitore o per suo conto;
- ❑ le *cessioni di beni immobili* si considerano effettuate nel territorio dello Stato se l'immobile è situato nel territorio stesso.
- ❑ le *prestazioni di servizi cosiddette generiche* (per le quali non sono cioè previsti criteri specifici), si considerano effettuate nel Paese del committente ovvero in quello del prestatore a seconda che il committente sia oppure no un soggetto passivo dell'IVA. In particolare, si considerano effettuate in Italia:
 - ✓ le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi (**b2b**) stabiliti nel territorio dello Stato (indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il prestatore);
 - ✓ le prestazioni di servizi rese da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato a committenti privati consumatori (**b2c**), indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il committente.

4.4. Tipologia di operazioni IVA

L'analisi dei presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale assume rilevanza allorché si vada ad identificare un'operazione ai fini IVA.

¹⁶ Ex artt. 4 e 5 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁷ Ex artt. 7 e ss. d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁸ Ex artt. 38 e 41 d.l. 30 agosto 1993, n. 331.

In base agli articoli testé citati, per qualificarsi come operazioni intracomunitarie le stesse devono possedere i seguenti requisiti: a) deve trattarsi di cessione di beni; b) deve avvenire uno spostamento fisico del bene da uno Stato membro all'altro; c) la cessione deve essere a titolo oneroso; d) la transazione deve avvenire tra due soggetti passivi d'imposta registrati in due diversi Stati membri.

¹⁹ Di cui agli artt. 67 e 8 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

In questo senso è possibile suddividere le operazioni nel modo seguente:

- *operazioni escluse (o fuori campo)*: sono carenti di uno o più presupposti e non sono soggette ad alcun obbligo formale o sostanziale (nel caso dell'*e-commerce*, si ricordano ad esempio le vendite di beni svolte senza il requisito della professionalità e dell'abitudine);

- *operazioni incluse*: sono in possesso di tutti i presupposti precedentemente individuati. Si distinguono ulteriormente in:

- *operazioni imponibili*²⁰: sono operazioni che comportano il sorgere degli obblighi sostanziali e formali legati all'imposta;
- *operazioni non imponibili*²¹: tali operazioni, pur essendo in possesso di tutti i presupposti IVA, non sono assoggettate all'imposta in quanto si presume la carenza del requisito della territorialità; tali operazioni rimangono comunque soggette agli obblighi formali richiesti dalla normativa e conferiscono al soggetto che le effettua, il diritto di detrarre l'imposta "a monte. Trattasi, essenzialmente, delle cessioni non imponibili intraUE, delle cessioni all'esportazione (ed assimilate) e delle prestazioni di servizi internazionali;
- *operazioni esenti*²²: anche tali operazioni, pur rientrando a pieno nell'ambito di applicazione del tributo, non sono gravate dallo stesso; cionondimeno, sono soggette a tutti gli obblighi formali richiesti dalla normativa ma, al contrario delle altre operazioni, non consentono il pieno diritto di detrazione a monte dell'IVA.

PARTE SECONDA: PROFILI PARTICOLARI DELLA FISCALITÀ DELL'E-COMMERCE

²⁰ Ex art. 1 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

²¹ Ex artt. 8, 8-bis e 9 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

²² Ex art. 10 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

Sommario: 1. *Approfondimento in materia di imposte dirette: il tema della stabile organizzazione.* - 1.1. *Nozione di stabile organizzazione e sulla rilevanza nell'e-commerce: il caso dei server.* - 1.2. *Potenziati profili elusivi legati alla nozione di stabile organizzazione nelle attività di e-commerce.* - 1.3. *Le proposte di legge in Italia in materia di e-commerce.* - 1.3.1. *Sulla "Web Tax".* - 1.3.2. *Sulla "stabile organizzazione virtuale".* - 1.3.3. *Sulla "Bit Tax".* - 1.3.4. *Brevi cenni sulla stabile organizzazione nell'ambito della fiscalità dei giochi.* - 2. *Approfondimento in materia di IVA: analisi della disciplina relativa all'e-commerce.* - 2.1. *L'importanza del presupposto oggettivo: il trattamento fiscale dell'editoria nell'e-commerce diretto, nell'e-commerce indiretto e commercio tradizionale.* - 2.2. *Presupposto territoriale: approfondimenti relativi all'e-commerce.* - 2.2.1. *E-commerce indiretto.* - 2.2.2. *E-commerce diretto.* - 2.2.2.1. *Regime MOSS ("Mini one stop shop") in materia di e-commerce diretto B2C.* - 2.3. *Approfondimento in merito all'obbligo di certificazione dei corrispettivi nell'e-commerce diretto ed indiretto B2C.* - 2.4. *Approfondimento in merito alle aliquote IVA.*

1. Approfondimento in materia di imposte dirette: il tema della stabile organizzazione.

In materia di imposte dirette, i principali temi, tutt'ora non completamente risolti, che riguardano l'*e-commerce* sono relativi alla nozione di stabile organizzazione e ai casi in cui essa può configurarsi.

Di seguito sono brevemente richiamati i concetti basilari relativi alla stabile organizzazione e quelli afferenti ai principi di tassazione dei redditi transnazionali i quali, nell'insieme, rappresentano un aspetto di grande interesse fiscale nell'ambito delle attività di *e-commerce*.

Il tema della stabile organizzazione si lega ai principi di tassazione dei redditi transnazionali, verso cui insistono due principi di fondo:

- da un lato il c.d. *world-wide income taxation principle* (il quale comporta che il soggetto, una volta qualificato come residente, sia assoggettato a tassazione nello Stato di residenza su tutti i suoi redditi ovunque prodotti nel mondo);
- dall'altro, il c.d. *principle of source* (il quale comporta che il soggetto non residente debba essere assoggettato a tassazione in base alla localizzazione dei redditi nello Stato ove i redditi sono prodotti).

Per l'appunto, i redditi dei soggetti non residenti sono tassati in Italia solo se prodotti sul territorio nazionale mediante una stabile organizzazione, mentre i redditi prodotti dai soggetti residenti all'estero mediante una stabile organizzazione sono tassati in Italia e all'Estero, ferma restando l'applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni e il riconoscimento di un credito d'imposta per le imposte assolute all'estero.

La stabile organizzazione rappresenta di fatto una soluzione individuata dal legislatore per superare le problematiche nascenti dai fenomeni di doppia imposizione, giacché essa si configura come un istituto giuridico mediante il quale le imposte dovute sui redditi transnazionali vengono ripartite nei diversi Stati, senza che questo comporti fenomeni di doppia imposizione tra i produttori degli stessi redditi.

Nel caso dell'*e-commerce*, la crescente diffusione delle attività ad esso afferenti ha portato l'OCSE ad innovare il modello convenzionale dal punto di vista interpretativo²³, andando a qualificare in quali casi la presenza di un *Internet Service Provider* (ISP), di un *server* ovvero di un *website*²⁴ sia riconducibile ad una stabile organizzazione dell'impresa non residente.

²³ Il modello, a seguito delle conferenze di Turku in Finlandia, 1997 e quella di Ottawa in Canada, 1998, nonché di un gruppo tecnico di studio istituito dall'OCSE (cfr. OCSE, *Committee on Fiscal Affairs*, "Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5", Parigi, 22 dicembre 2000), è stato modificato nella parte relativa al solo Commentario (con l'introduzione dei par. dal 42.1 al 42.10) per tenere in considerazione le nuove sfide dettate dall'*e-commerce* in materia di stabile organizzazione.

²⁴ Appare opportuno chiarire cosa si intenda per *Internet Server Provider* (o anche semplicemente "provider"), per *server* e per *website*. a) *Internet Server Provider*: si intende il fornitore di servizi che, mediante dei protocolli e dunque attraverso l'invio e la ricezione dei pacchetti d'informazioni, permette di connettersi alla rete e mette a disposizione il *server*, mediante un contratto di *web hosting* o di *web housing*, all'*Internet Content Provider*. A sua volta, l'*Internet Content Provider* (ICP) rappresenta un fornitore di contenuti pubblicati sui propri *server* ed è colui che ha la disponibilità del *website*.

1.1. Nozione di stabile organizzazione e sulla rilevanza nell'e-commerce: il caso dei server

Nel diritto interno, ai sensi dell'art. 162 t.u.i.r. ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive l'espressione "*stabile organizzazione*" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. L'espressione "*stabile organizzazione*" comprende in particolare:

- a) una sede di direzione;
- b) una succursale;
- c) un ufficio;
- d) un'officina;
- e) un laboratorio;

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

È, inoltre, specificato dalla norma che "*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*".

La disposizione, dunque, prevede che una sede fissa di affari non costituisce necessariamente una stabile organizzazione e, inoltre, esclude che la semplice esistenza di un "elaboratore elettronico" con funzione di raccolta e trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi sia un elemento sufficiente a costituire una stabile organizzazione.

Pertanto, in base alla normativa interna, la presenza di un *server* sul territorio dello Stato non comporta necessariamente la presenza di una stabile organizzazione ma occorrono ulteriori requisiti.

In particolare, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate²⁵, se un soggetto non residente svolge la propria attività commerciale attraverso un *server*:

i) di suo utilizzo esclusivo e nella sua piena disponibilità (la quale sussiste qualunque sia il titolo giuridico che la determina, es. proprietà, locazione, eccetera);

ii) installato per un tempo indefinito in Italia;

iii) l'attività esercitata non è semplicemente ausiliaria o preparatoria²⁶ ma sia effettivamente strumentale e funzionale allo svolgimento dell'attività;

si è di fronte a una stabile organizzazione, i cui proventi sono assoggettati a tassazione nel territorio dello Stato.

b) *Server*: si intende un computer che fornisce un servizio ad altri computer in una rete informatica.

c) *Website*: è da intendersi un insieme di dati e di software presenti all'interno di un server resi accessibili dall'utente connesso ad una rete internet.

²⁵ Risoluzione Agenzia delle Entrate 28 maggio 2007, n. 119/E.

²⁶ È in proposito da ricordare che, nel corso del 2015, l'OCSE ha pubblicato il *Final Report* dell'Action 7 del BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) sulle modifiche all'art. 5 del Modello di Convenzione in materia di stabile organizzazione (cfr. OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris).

Tra le principali modifiche del *Final Report* dell'Action 7 del BEPS, pubblicato dall'OCSE, non solo quelle relative alla stabile organizzazione personale, ma anche quelle in materia di attività "preparatorie" e "ausiliarie". In relazione a queste ultime, l'OCSE ha deciso di andare nella direzione di modificare l'attuale formulazione dell'art. 5 del Modello, con una disposizione di "chiusura" in forza della quale tutte le attività in esso elencate, per potere garantire la non sussistenza di una stabile organizzazione, debbono avere carattere "preparatorio" o "ausiliario". In buona sostanza, da una disapplicazione "automatica" si passa ora a una valutazione di tipo casistico, con il portato che la stessa elencazione avrebbe una finalità meramente esemplificativa (cfr. D. AVOLIO, *Stabile organizzazione e attività "preparatorie" e "ausiliarie": cosa cambia per le imprese con il BEPS*, in "il Fisco" n. 14 del 2016, pag. 1-1348).

In conclusione, come anticipato, il *server*, essendo dotato di una consistenza fisica, può configurare, in presenza di determinate circostanze, una sede fissa di affari²⁷.

In definitiva, la regola generale è che solo un *server* può costituire, a certe condizioni, una stabile organizzazione, mentre né l'*Internet Server Provider* né un *website*²⁸ possono (tranne in alcune rare eccezioni per il primo) configurarsi come tale; ciò, soprattutto, in ragione dei requisiti della “materialità” e della “fissità” che nello schema OCSE deve possedere una stabile organizzazione.

1.2. Potenziali profili elusivi legati alla nozione di stabile organizzazione nelle attività di e-commerce

Qualche cenno meritano i profili elusivi, legati, tra le altre cose, alla carenza di un’adeguata regolamentazione in materia; da un lato, l’impossibilità di qualificare i *website* e gli *Internet Server Provider* come stabili organizzazioni e, dall’altro, le strategie di localizzazione dei *server* nei Paesi a fiscalità privilegiata, consentono di porre in essere vere e proprie manovre tese a sottrarre materia impositiva nei Paesi in cui la ricchezza viene effettivamente prodotta.

In merito alla localizzazione dei *server*²⁹, laddove un’impresa estera decidesse, nell’ambito di un’attività di e-commerce diretto, di localizzare il proprio *server* (tale da possedere i requisiti della stabile organizzazione) in un Paese a fiscalità privilegiata e poi distribuisse i propri prodotti mediante il proprio *website* esclusivamente in Italia, il reddito ivi prodotto verrebbe tassato nel Paese a fiscalità privilegiata.

Occorre infatti ricordare che i redditi dei non residenti sono tassati in uno Stato solo qualora ciò avvenga mediante una stabile organizzazione; ma se questa (il *server*) è dislocata altrove (ad esempio, in un Paese a fiscalità privilegiata), è qui che l’impresa soggiacerà agli obblighi contabili, fiscali ed amministrativi, pur avendo realizzato una transazione con soggetti residenti in quello Stato.

Con tutta evidenza, le tematiche afferenti alla stabile organizzazione hanno precipuo rilievo nell’ambito dell’e-commerce diretto, in quanto nell’e-commerce indiretto si verifica il trasferimento fisico dei beni oggetto della compravendita.

1.3. Le proposte di legge in Italia in materia di e-commerce

Nell’ambito del recente dibattito sulla tassazione della ricchezza prodotta dall’economia digitale, è sempre di maggiore attualità la questione relativa all’individuazione di strumenti idonei a tassare le c.d. *Over the top* (OTT), ovvero le principali *web companies* operanti nel settore del commercio elettronico, caratterizzate dall’assenza di formali confini territoriali. nei vari Stati Membri³⁰.

In base a quanto sin qui detto, infatti, emerge con chiarezza che il settore del commercio elettronico (e, segnatamente, quello diretto) si caratterizza per la generale “a-territorialità” delle

²⁷ Tali conclusioni sono, d’altronde, del tutto coerenti con quanto previsto dall’OCSE. Nel Modello OCSE (art. 5, “*Permanent establishment*”) non si prevede, infatti, l’esclusione operata per i server dal citato art. 162 t.u.i.r. e nel Commentario OCSE è previsto che affinché si tratti di una stabile organizzazione non è sufficiente l’elemento della “tangibilità” ma è altresì necessario che il server sia nella disponibilità diretta ed effettiva dell’impresa non residente, sia stabilmente collocato sul territorio dello Stato e l’attività tramite esso svolta sia strumentale e funzionale a quella dell’impresa.

²⁸ Un *website* non può di per sé costituire una stabile organizzazione in quanto: a) per sua natura, svolge una funzione prevalentemente pubblicitaria e volta a realizzare una mera fornitura di informazioni; b) si configura come un’entità intangibile; c) è priva del requisito della sede fissa; d) il suo contenuto può essere modificato in qualunque momento.

A sua volta l’ISP non può configurarsi come stabile organizzazione, se non limitatamente alle ipotesi in cui esso sia da intendersi come un agente dipendente dell’impresa che offre nel territorio dello Stato attraverso il *provider* i propri servizi. In tal caso l’ISP potrebbe essere la stabile organizzazione dell’impresa non residente; tuttavia, un caso del genere si presenta molto di rado, in quanto l’ISP nella prassi commerciale non è legittimato a concludere contratti per conto dell’impresa non residente.

²⁹ Cfr. A. DE LUCA, D. STEVANATO, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall’OCSE*, in “Dialoghi di Diritto tributario”, n. 9/2004, pp. 1171 e ss.; A. TOMASSINI, A. TORTORA., *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, in “Il Fisco” n. 28/2006, pp. 4334 e ss..

³⁰ Cfr. G. SEPIO, M. D’ORSOGNA, *Impresa multinazionale digitale e tassazione delle transazioni on line*, in “il Fisco” n. 29 del 20 luglio 2015, pag. 2851.

imprese che vi operano, in considerazione della notevole difficoltà nell'individuare l'effettiva residenza fiscale del soggetto "venditore" e il luogo di effettuazione dei servizi erogati.

Tali circostanze, unitamente all'enorme quantità di ricchezza generata dalle transazioni *on line*, hanno spinto la comunità internazionale, così come il Governo italiano, ad interrogarsi su possibili forme di tassazione applicabili alle OTT, allo scopo di porre fine ad eventuali fenomeni elusivi.

A livello internazionale, il 24 marzo 2014 l'OCSE ha pubblicato il "*Public Discussion Draft "Address the Tax Challenges of the Digital Economy", Action 1*", in seno al programma di contrasto alle pratiche di *base erosion and profit shifting (BEPS)*³¹. In tale documento (reso definitivo nell'ottobre 2015)³² sono esaminate le principali opportunità di *base erosion and profit shifting* da parte delle imprese del settore della *digital economy*, con riferimento tanto all'impatto sull'imposizione diretta, quanto su quella indiretta³³.

In relazione all'imposizione diretta, il principale problema individuato in sede OCSE concerne proprio la possibilità da parte dell'impresa di evitare di configurare il criterio di collegamento territoriale che giustifica l'imposizione sui redditi di impresa nello stato della fonte.

L'elevatissimo grado di dematerializzazione dell'industria digitale ha reso estremamente più semplice per una società evitare di rendersi una "*taxable presence*" attraverso una stabile organizzazione nel territorio dello Stato presso il cui mercato è attiva.

Inoltre, la caratteristica della dematerializzazione comporta la possibilità per le imprese del settore digitale di ridurre e suddividere le funzioni, gli *asset* ed i rischi presso il territorio di più Stati al fine di diminuire il reddito ivi prodotto.

Le proposte dell'OCSE per contrastare i fenomeni di *base erosion* riguardano, tra le altre, una migliore definizione del concetto di *permanent establishment*, l'introduzione di una ritenuta a titolo di imposta sui pagamenti effettuati da soggetti residenti in un determinato Stato come corrispettivo di beni digitali o di servizi prestati da impresa di *e-commerce* non residente.

In Italia, le principali iniziative possono essere così schematizzate:

- "*Web Tax*";
- sistemi di tassazione delle attività transnazionali, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria;
- "*stabile organizzazione virtuale*";
- *Bit Tax*.

1.3.1. Sulla "*Web Tax*"

Come noto, una delle principali iniziative legislative è quella relativa all'introduzione della c.d. *Web Tax*, tuttavia mai entrata effettivamente in vigore.

In particolare, con l'art. 1, comma 33, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014), era stato introdotto (c.d. "emendamento Boccia") l'art. 17-*bis* nel d.P.R. n. 633 del 1972 il quale prevedeva l'obbligo per gli operatori pubblicitari operanti sul *web* ad aprire apposita partita IVA in Italia.

Tale disposizione è stata, tuttavia, successivamente abrogata dall'art. 2, comma 1, lett. a), del d.l. 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68.

E ciò al fine di evitare la procedura di infrazione dalla Commissione Europea nei confronti dell'Italia. Infatti, la *web tax* - nella parte in cui prevedeva l'obbligo per i soggetti passivi IVA di

³¹ Si tratta del piano d'azione che l'OCSE ha presentato nel luglio del 2013, il quale identifica 15 azioni volte al contrasto dei fenomeni di erosione della base imponibile ed allocazione di comodo dei profitti da parte delle imprese multinazionali (cfr. OECD 2013, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*).

³² OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

³³ Si veda: G. TRABATTONI, *Il discussion draft BEPS sull'economia digitale: verso un approccio davvero nuovo ai criteri di tassazione?*, in "il Fisco" n. 25 del 23 giugno 2014, pag. 2484.

acquistare i servizi di pubblicità e *link* sponsorizzati *on line* soltanto da soggetti titolari di partita IVA italiana - risultava incompatibile con i principi comunitari in materia di libertà di circolazione di beni e servizi, giacché finiva per escludere dal mercato italiano gli operatori sforniti di una partita IVA italiana³⁴.

Sono rimaste, tuttavia, in vigore le disposizioni volte ad obbligare chi acquista servizi pubblicitari *on-line* o servizi ausiliari ad effettuare tali acquisti regolando l'operazione esclusivamente mediante bonifico bancario o postale³⁵.

1.3.2. Sulla “stabile organizzazione virtuale”

Tra le più recenti iniziative nazionali volte a contrastare i fenomeni elusivi dell'attività di commercio elettronico si segnala la Proposta di legge n. 3076 d'iniziativa del Deputato Sottanelli “*Modifiche al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per il contrasto dell'elusione fiscale nelle transazioni eseguite per via telematica*”.

La proposta di legge in esame parte dal presupposto che il commercio elettronico (in particolare quello diretto) permette di svolgere operazioni, prescindendo da quegli elementi materiali (bene ceduto e luogo dell'attività) che, nel commercio tradizionale, permettono di collegare un'attività produttiva di reddito a un determinato territorio.

Nelle transazioni *on line* è, dunque, difficile individuare la “territorialità” del venditore e dell'acquirente e perfino il luogo di consumazione del bene.

In relazione all'imposizione diretta, in particolare, il problema focale concerne la possibilità da parte dell'impresa di evitare di configurare il criterio di collegamento territoriale che giustifica l'imposizione sui redditi di impresa nello Stato della fonte.

Il principio di fondo alla base della proposta di legge è, dunque, che il soggetto straniero che svolge attività in Italia, sia sotto forma individuale, sia tramite impresa, deve essere tassato in Italia se nel territorio abbia una stabile organizzazione, anche “occulta”.

³⁴ Cfr. G. SEPIO, M. D'ORSOGNA, *Impresa multinazionale digitale e tassazione delle transazioni on line*, op. cit.

³⁵ È, dunque, rimasta in vigore la disposizione di cui all'art. 1, comma 148, legge n. 147 del 2013 (Legge di Stabilità 2014) la quale prevede che “*L'acquisto di servizi di pubblicità on-line e di servizi ad essa ausiliari deve essere effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario o postale dal quale devono risultare anche i dati identificativi del beneficiario, ovvero con altri strumenti di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni e a veicolare la partita IVA del beneficiario. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentite le associazioni di categoria degli operatori finanziari, sono stabilite le modalità di trasmissione all'Agenzia delle entrate, in via telematica, delle informazioni necessarie per l'effettuazione dei controlli*”.

È, inoltre, rimasta in vigore la disposizione di cui all'art. 1, comma 146, legge n. 177 del 2013 “*Ferma restando l'applicazione delle disposizioni in materia di stabile organizzazione d'impresa, di cui all'articolo 162 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo alle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del medesimo testo unico, le società che operano nel settore della raccolta di pubblicità on-line e dei servizi ad essa ausiliari sono tenute a utilizzare indicatori di profitto diversi da quelli applicabili ai costi sostenuti per lo svolgimento della propria attività, fatto salvo il ricorso alla procedura di ruling di standard internazionale di cui all'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326*”.

Pertanto, ferma restando la soppressione della disposizione che prevedeva l'obbligo di apertura della Partita IVA per i fornitori di pubblicità *on-line*, ad oggi sono previsti i seguenti obblighi:

- obbligo per i gruppi internazionali che operano nel settore della raccolta di pubblicità *on-line* e dei servizi ad essa ausiliari di utilizzare, ai fini della determinazione del reddito prodotto dalla struttura italiana (*transfer pricing*), criteri di profitto diversi da quelli applicabili ai costi sostenuti per lo svolgimento della propria attività, fatto salvo il ricorso alla procedura di *ruling* di standard internazionale. In altre parole, i prestatori di servizio nella determinazione del reddito devono tener conto, nei rapporti con la propria consociata nazionale o della propria stabile organizzazione, delle pubblicità raccolte in Italia;
- obbligo per chi acquista servizi pubblicitari *on line* o servizi ausiliari di effettuare tali acquisti regolando l'operazione esclusivamente mediante bonifico bancario o postale, dal quale devono risultare i dati identificativi del beneficiario ovvero con altri mezzi di pagamento tracciabili che siano in grado di veicolare la partita IVA del beneficiario.

A tal fine, anche richiamando quelle che sono le indicazioni dell'OCSE³⁶, la proposta di legge prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali ed una modifica della nozione di stabile organizzazione.

Le modalità di tassazione delle imprese OTT sono, tuttavia, differenti a seconda che si tratti di attività di commercio elettronico *business to consumer* ovvero *business to business*.

Nel caso del commercio *business to consumer*, in base alla proposta di legge, è applicata una ritenuta alla fonte del 30% ai pagamenti effettuati da soggetti residenti in un Paese, all'atto dell'acquisto di prodotti o servizi digitali presso un *e-commerce provider* estero. Non potendo però i consumatori finali operare da sostituti di imposta, l'unica soluzione per l'applicazione di tale ritenuta alla fonte comporterebbe il coinvolgimento diretto delle istituzioni finanziarie incaricate di regolare il relativo pagamento degli acquisti *on line*.

Nel caso del commercio *business to business*, la misura di contrasto dovrebbe principalmente passare attraverso una nuova definizione di "stabile organizzazione" che sia aderente formalmente a quella voluta dall'OCSE ed includa, altresì, una presunzione di "*stabile organizzazione virtuale*". E, infatti, laddove scattasse tale presunzione di "*stabile organizzazione virtuale*", si potrebbe da subito applicare una ritenuta del 25% sull'importo da corrispondere al prestatore di servizi estero.

La "*stabile organizzazione virtuale*" ricorrerebbe in presenza di determinati presupposti, quali ad esempio, la localizzazione in Italia di un fornitore di servizi deputato all'ospitalità e alla gestione del servizio *on line* (purché si tratti di un agente dipendente dall'impresa che opera in nome e per conto della medesima), ovvero la localizzazione in Italia di un *server* a condizione che l'attività svolta tramite lo stesso sia significativa ed essenziale per l'impresa.

La vera novità è che scatterebbe poi, in ogni caso, una presunzione di esistenza di "*stabile organizzazione virtuale*" qualora sia rintracciabile una presenza continuativa di attività *on line* riconducibili all'impresa non residente per un periodo non inferiore a sei mesi, tale da generare flussi di pagamenti a suo favore in misura complessivamente non inferiore a 5 ml di €: a tali condizioni si realizza, infatti, una "*presenza digitale significativa*".

Come nel caso del commercio *b2c*, anche nel commercio *b2b*, alle istituzioni finanziarie spetterebbe dunque il compito, al superamento delle soglie di permanenza previste dalla proposta di legge e che possono far individuare la "*stabile organizzazione occulta*", di effettuare la dovuta segnalazione all'Amministrazione Finanziaria.

Con la nuova modalità di tassazione, dunque, le imprese multinazionali con sede all'estero (OTT) dovrebbero scegliere:

- i) se subire un prelievo del 25% sui ricavi ottenuti in Italia;
- ii) o dichiarare la stabile organizzazione, facendo un bilancio vero con i ricavi qui realizzati e la quota di costi consolidati attribuibile e, dunque, versando le imposte come qualsiasi altra impresa residente in Italia.

Tra le principali criticità segnalate in dottrina³⁷ in merito all'analizzata proposta di legge, si segnala il fatto che gli intermediari finanziari sarebbero chiamati, sostituendosi nei fatti all'Amministrazione Finanziaria, ad individuare di volta in volta le tipologie di transazioni determinanti il volume di affari necessario ad individuare la presenza di una "*stabile organizzazione virtuale*". Ciò comporterebbe degli oneri particolarmente rilevanti per una categoria di soggetti già gravata da numerosi adempimenti (come l'effettuazione delle numerose ritenute sui redditi di capitale e diversi). Tuttavia, va ricordato, che questa è la strada scelta dal legislatore per la tassazione sui giochi, di cui si dirà nel prosieguo.

1.3.3. Sulla "Bit Tax"

³⁶ Cfr. OCSE (2014), *Public discussion draft – BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy, Cap. VII – Potential options to address the broader tax challenges raised by the digital economy, paragrafo 3.4 Creation of a withholding tax on digital transactions*.

³⁷ Cfr. G. SEPIO, M. D'ORSOGNA, *Impresa multinazionale digitale e tassazione delle transazioni on line*, op. cit..

La “*Bit Tax*”, di recente proposta come strumento di tassazione dell’economia digitale³⁸, si configura come forma di prelievo volta a colpire le più diverse forme di occupazione dell’etere.

Essa ha od oggetto la raccolta gratuita dei dati compiuta da imprese dell’economia digitale per produrre redditi tassati in Stati a più bassa fiscalità³⁹. In tal caso, lo sfruttamento a fini commerciali delle “tracce” della navigazione, costituirebbe un autonomo presupposto di un’imposta⁴⁰.

L’importo della tassa sulle trasmissioni digitali di informazioni dovrebbe essere calcolato in maniera proporzionale al numero dei *byte* utilizzati, con l’applicazione di aliquote differenti a seconda della dimensione o del fatturato del contribuente.

La *Bit Tax* dovrebbe configurarsi necessariamente come “un’imposta planetaria”.

Per l’introduzione di un’imposta di questo tipo, servirebbe tuttavia un accordo tra tutte le giurisdizioni e, in ogni caso, richiederebbe che l’Amministrazione Finanziaria sia in grado di determinare in via induttiva i profitti non tassati nello Stato e dirottati in paradisi fiscali.

1.3.4. Brevi cenni sulla stabile organizzazione nell’ambito della fiscalità dei giochi

La Legge di Stabilità 2016 (art. 1, commi 918 e ss. legge 28 dicembre 2015, n. 208) ha introdotto importanti novità di carattere fiscale con riguardo al settore dei giochi e delle scommesse.

In particolare e tra le altre, è stata prevista l’introduzione di norme di carattere antielusivo finalizzate, ai fini delle imposte sui redditi, a rilevare la presenza di una stabile organizzazione in Italia dei soggetti esteri non residenti operanti nel settore dei giochi e delle scommesse.

Le nuove disposizioni consentono all’Amministrazione Finanziaria di presumere la sussistenza di una stabile organizzazione al ricorrere di due condizioni:

- uno o più soggetti residenti, operanti in un’unica rete di vendita, svolgano, per conto dei soggetti esteri non residenti (o comunque sulla base di contratti di ricevitoria o intermediazione con terzi soggetti) le attività tipiche del gestore, anche sotto forma di centro trasmissione dati, e mettono a disposizione dei giocatori, presso i locali di cui dispongono, gli strumenti per effettuare la giocata;
- i flussi finanziari, relativi alle attività, intercorsi tra i gestori e il soggetto non residente, superino nell’arco di 6 mesi 500.000 €; tale rilevazione, è demandata dalla legge agli intermediari finanziari i quali sono tenuti ad inoltrare apposita informativa all’Agenzia delle Entrate.

Laddove risulti accertata la presenza di una stabile organizzazione, gli intermediari finanziari sono tenuti ad applicare una ritenuta a titolo d’acconto nella misura del 25% sugli importi delle transazioni verso il beneficiario non residente.

Per evitare il prelievo il soggetto estero ha la facoltà di presentare all’inizio di ogni periodo d’imposta un’apposita istanza disapplicativa.

2. Approfondimento in materia di IVA: analisi della disciplina relativa all’e-commerce

Posti i principi generali in materia di IVA, nel proseguio saranno approfondite le seguenti tematiche:

- approfondimenti in materia di *e-commerce* in merito ai presupposti d’imposta soggettivo;
- approfondimenti in materia di *e-commerce* in merito ai presupposti d’imposta territoriale.

2.1. L’importanza del presupposto oggettivo: il trattamento fiscale dell’editoria nell’e-commerce diretto, nell’e-commerce indiretto e commercio tradizionale

L’importanza di determinare con esattezza il presupposto oggettivo è del tutto evidente nel caso delle transazioni concernenti il settore dell’editoria.

³⁸ Cfr. *Atti parlamentari, Indagine conoscitiva sulla fiscalità nell’economia digitale, l’audizione del professor Franco Gallo*, Seduta n. 3 di Martedì 24 febbraio 2015.

³⁹ Cfr. F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in “Rassegna tributaria” n. 4 di luglio-agosto 2015, pag. 771.

⁴⁰ Cfr. A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in “Diritto e Pratica Tributaria n. 1/2016”.

E, infatti, prima dell'intervento arrecato dall'art. 1, comma 667 della legge n. 190 del 2014 (Legge di Stabilità 2015) e, da ultimo, con l'art. 1, comma 637, legge n. 208 del 2015 (Legge di Stabilità 2016), vi era una netta "discriminazione" tra il trattamento fiscale ai fini IVA delle cessioni di pubblicazioni "tradizionali" e quelle rese per via elettronica.

In particolare, è da ricordare che la cessione dei prodotti editoriali mediante i mezzi tradizionali costituisce una cessione di beni (*e-commerce* indiretto) mentre la fornitura di prodotti editoriali realizzata con mezzi telematici è considerata una prestazione di servizi (*e-commerce* diretto)⁴¹, con la conseguenza che, prima delle novità sopra ricordate:

- *vi era una diversa aliquota (ordinaria/ridotta) applicabile*: le transazioni riguardanti i prodotti digitali erano soggette all'applicazione dell'IVA con l'aliquota ordinaria del 22%, in luogo di quella ridotta del 4% applicabile nel caso dei libri e dei periodici tradizionali (distribuiti cioè tramite canali tradizionali);
- *vi era (è?) un diverso regime fiscale (monofase/plurifase) applicabile*⁴²: nel caso della vendita di un libro fisico si applica il regime "speciale" dell'IVA monofase⁴³ e, dunque, l'assolvimento dell'imposta e i relativi obblighi (posto che il tributo rimane a carico del consumatore finale) è demandata direttamente all'editore (che si qualifica come il soggetto passivo d'imposta) con la conseguente esclusione di tutti i soggetti intermedi (es. distributori e commercianti). Nel caso del commercio diretto, invece, rimaneva ferma l'applicazione del regime IVA plurifase, con la conseguente applicazione dell'imposta a tutti i successivi passaggi.

Tali considerazioni permettono di comprendere che esisteva un'evidente disparità di trattamento tra la vendita dei libri digitali e dei libri tradizionali, che appare del tutto in contrasto al principio di neutralità stabilito a livello comunitario.

Dette criticità, come anticipato, si sono (parzialmente?) risolte per effetto degli interventi arrecati con la Legge di Stabilità 2015 e con la Legge di Stabilità 2016.

Come chiarito di recente dall'Agenzia delle Entrate⁴⁴, l'aliquota IVA del 4 %⁴⁵, già prevista per la fornitura, in formato cartaceo, di giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, è ora applicabile anche alla fornitura, in formato digitale, dei predetti prodotti editoriali.

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4 %, occorre che sia presente il codice ISBN o ISSN e che il prodotto editoriale abbia le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici.

Nonostante le novità legislative in commento, rimangono ancora due criticità:

- *vi è il dubbio se, anche per i prodotti editoriali digitali sia applicabile lo speciale regime IVA "monofase"*⁴⁶;

⁴¹ Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 14/E del 14 febbraio 2000; risoluzione Agenzia delle Entrate 30 settembre 2003, n. 186/E.

⁴² Il regime speciale dell'editoria, che si applica unicamente nel caso del regime monofase (in cui l'editore è l'unico soggetto passivo d'imposta ad assolvere l'imposta) prevede due diverse modalità di applicazione: il metodo della resa forfetaria e il metodo delle copie vendute.

Il metodo della resa forfetaria è quello di maggior interesse ai fini dell'individuazione delle criticità attinenti al diverso trattamento tra il regime di tassazione dei prodotti editoriali consegnati mediante i canali tradizionali e quelli attraverso via telematica. Il regime in parola prevede, in estrema sintesi, che la base imponibile ove applicare l'aliquota agevolata del 4% sia costituita dalle copie consegnate o spedite dall'editore, diminuite della resa forfetariamente determinata nella misura del 70% per i libri o dell'80% nel caso dei giornali quotidiani e periodici. Il momento impositivo è costituito dalla consegna o dalla spedizione dei beni in esecuzione del contratto estimatorio.

In estrema sintesi, con il sistema suddetto, si ipotizza che il 70% dei libri sia restituito all'editore in quanto non venduto e, conseguentemente, l'IVA è assolta solo sul restante 30% dei libri consegnati al soggetto che si occupa della distribuzione, indipendentemente dalle copie effettivamente vendute.

È del tutto evidente, dunque, come un regime di questo tipo agevoli il settore dell'editoria tradizionale, attraverso il riconoscimento di un sistema di resa forfetario, che permette di determinare una base imponibile in maniera agevolata.

⁴³ Di cui all'art. 74 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁴⁴ Circolare Agenzia delle Entrate 18 maggio 2016, n. 20/E.

⁴⁵ Di cui al punto 18), della tabella A, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

⁴⁶ A favore della soluzione affermativa può richiamarsi la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E de 2014, che ha riconosciuto l'applicazione del regime speciale ai prodotti editoriali su supporto fisico diverso dalla carta (es. CD e CD-ROM) proprio nella

- è, infine, da considerare un possibile rischio di censura da parte dell'Unione Europea considerato che, sul piano comunitario, è espressamente previsto che le aliquote ridotte non si applicano ai servizi forniti per via elettronica (art. 98, par. 2, della Direttiva n. 2006/112/CE)⁴⁷.

2.2. *Presupposto territoriale: approfondimenti relativi all'e-commerce*

Il presupposto territoriale dell'IVA⁴⁸ si realizza quando l'operazione viene effettuata in Italia; cionondimeno la sussistenza di tale presupposto deve essere indagata in maniera differente allorché si tratti di cessione di beni (operazione per lo più riconducibile nell'ambito dell'*e-commerce* indiretto) ovvero di prestazioni di servizi (operazione riconducibile nell'ambito dell'*e-commerce* diretto).

2.2.1. *E-commerce indiretto*

Nel caso di cessione di beni che avviene sul *territorio nazionale*, sia nel caso del commercio elettronico *business to business* che *business to consumer*, il presupposto territoriale si realizza senza deroghe e, pertanto, trovano applicazione le ordinarie regole previste per le cessioni di beni sul territorio nazionale⁴⁹.

considerazione che ad essi è stata estesa l'applicabilità, da parte degli Stati membri interessati, dell'aliquota ridotta prevista per i prodotti editoriali cartacei.

⁴⁷ Questa disciplina, peraltro, è stata confermata dalla Corte di giustizia UE con la sentenza 5 marzo 2015, cause riunite C-497/13 e C-502/13, che accogliendo il ricorso della Commissione ha condannato la Repubblica francese e il Lussemburgo per avere assoggettato gli *e-book* ad aliquota IVA ridotta.

⁴⁸ *Ex artt.* 7 e ss. d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁴⁹ *Ex art.* 2 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, ai sensi del comma 1 dell'art. 17, d.P.R. n. 633 del 1972, debitore dell'imposta per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato è il soggetto che ha posto in essere l'operazione (cedente o prestatore residente), salvo eccezioni (es. *reverse charge* "interno"⁵⁰ o di *split payment*⁵¹).

⁵⁰ In alcune specifiche ipotesi, è stabilito che il debitore dell'imposta non è il soggetto che effettua l'operazione ed emette la fattura, ma colui che la riceve, il quale deve, a tal fine, integrare la fattura emessa dal fornitore senza l'addebito dell'imposta indicandovi l'imposta stessa, provvedendo poi alla registrazione, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente purché entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese, ed alla liquidazione.

Le operazioni soggette a *reverse charge* interno, talune "temporanee" altre "a regime" sono le seguenti:

- cessioni imponibili di oro da investimento e cessioni di materiale d'oro e quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi (art. 17, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972);
- cessioni imponibili di argento (art. 3, comma 10, legge 17 gennaio 2000, n. 7);
- prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore (c.d. subappalti in edilizia, art. 17, comma 6, lett. a), d.P.R. n. 633 del 1972. A regime *ex art.* 199, comma 1, lett. a), Direttiva 2006/112/CE);
- cessioni di fabbricati *ex art.* 10, primo comma, n. 8-*bis*) e n. 8-*ter*), imponibili per opzione del cedente (art. 17, comma 6, lett. a-*bis*), d.P.R. n. 633 del 1972. A regime *ex art.* 199, comma 1, lett. c), Direttiva 2006/112/CE);
- cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali di cui all'art. 10, primo comma, n. 8-*ter*), lett. d), d.P.R. n. 633/1972 (Decreto Ministeriale. 25 maggio 2007. A regime *ex art.* 199, comma 1, lett. c), Direttiva 2006/112/CE);
- prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici (art. 17, comma 6, lett. a-*ter*), d.P.R. n. 633 del 1972. A regime *ex art.* 199, comma 1, lett. a), Direttiva 2006/112/CE);
- prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura in regime di *split payment* (art. 17, comma 6, lett. a-*quater*), d.P.R. n. 633 del 1972);
- cessioni di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b), d.P.R. n. 633 del 1972, come sostituito dal d.lgs. n. 24 del 2016). Opzione temporanea fino al 31 dicembre 2018 ai sensi dell'art. 199-*bis*, comma 1, lett. c), Direttiva 2006/112/CE e dell'art. 1, comma 1, lett. f), d.lgs. n. 24 del 2016);
- cessioni di console da gioco, *tablet*, PC e *laptop*, nonché di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione ceduti prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (art. 17, comma 6, lett. c), d.P.R. n. 633 del 1972, come sostituita dal d.lgs. n. 24 del 2016. Opzione temporanea fino al 31 dicembre 2018 ai sensi dell'art. 199-*bis*, comma 1, lett. d) e h), Direttiva 2006/112/CE e dell'art. 1, comma 1, lett. f), d.lgs. n. 24 del 2016);
- trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'art. 3 della Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, trasferibili ai sensi dell'art. 12 della medesima Direttiva 2003/87/CE (art. 17, comma 6, lett. d-*bis*), d.P.R. n. 633 del 1972. Opzione temporanea fino al 31 dicembre 2018 ai sensi dell'art. 199-*bis*, comma 1, lett. a), Direttiva 2006/112/CE e dell'art. 1, comma 1, lett. f), d.lgs. n. 24 del 2016);
- trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla Direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica (art. 17, comma 6, lett. d-*ter*), d.P.R. n. 633 del 1972. Opzione temporanea fino al 31 dicembre 2018 ai sensi dell'art. 199-*bis*, comma 1, lett. b), Direttiva 2006/112/CE e dell'art. 1, comma 1, lett. f), d.lgs. n. 24 del 2016);
- cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-*bis*, comma 3, lett. a), d.P.R. n. 633 del 1972 (art. 17, comma 6, lett. d-*quater*), d.P.R. n. 633 del 1972. Opzione temporanea fino al 31 dicembre 2018 ai sensi dell'art. 199-*bis*, comma 1, lett. d), Direttiva 2006/112/CE e dell'art. 1, comma 1, lett. f), d.lgs. n. 24 del 2016);
- cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, nonché di bancali in legno (*pallet*) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura e le altre cessioni di materiali ferrosi previsti dall'art. 74, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972 (A regime *ex art.* 199, comma 1, lett. d), Direttiva 2006/112/CE);
- cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi di cui alle voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 1996 indicati all'art. 74, comma 8, d.P.R. n. 633 del 1972 (A regime *ex art.* 199, comma 1, lett. d), Direttiva 2006/112/CE);
- prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti appaltatori nei confronti dell'Organizzatore in occasione dell'Expo di Milano (art. 19, Accordo con Organismi Internazionali dell'11 luglio 2012, ratificato con la legge 14 gennaio 2013, n. 3. Delimitato fisiologicamente al periodo di durata dell'Expo);
- acquisto di tartufi da parte di imprenditori da raccoglitori dilettanti (art. 1, comma 109, legge 30 dicembre 2004, n. 311).

⁵¹ Dal 1° gennaio 2015, le forniture agli enti pubblici (c.d. B2A, *Business to Administration*) sono assoggettate ad un particolare meccanismo, denominato "*split payment*", che prevede il pagamento dell'IVA, da parte degli enti cessionari/committenti, direttamente all'Erario anziché ai cedenti/prestatori. In pratica, al ricevimento della fattura, l'ente pubblico deve scindere in due il pagamento:

- uno, per l'imponibile (e le altre somme diverse dall'IVA), a favore del fornitore;
- l'altro, per l'IVA, a favore dell'Erario.

Le relative disposizioni sono contenute nell'art. 17-*ter* del d.P.R. n. 633/1972, inserito dall'art. 1, comma 629, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Per le *operazioni intracomunitarie*, come principio generale, può affermarsi che la tassazione delle cessioni di beni mobili a titolo oneroso tra due soggetti passivi d'imposta, fattispecie cui è ricondotto l'*e-commerce* indiretto B2B, avviene *nel Paese di destinazione* del consumo del bene⁵².

Pertanto, le cessioni di beni mobili si considerano effettuate nel territorio dello Stato italiano se hanno per oggetto beni nazionali, nazionalizzati, comunitari o temporaneamente importati esistenti nel territorio stesso ovvero beni spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati a cura del fornitore o per suo conto.

Al contrario, nei casi di una cessione di beni tra un soggetto passivo IVA ed un privato consumatore (B2C, che si configura tecnicamente come "vendita a distanza"), si applica come regola generale la tassazione nel Paese di origine.

Esistono, però, alcune "deroghe" al principio appena esposto concernenti le operazioni di "vendita a distanza" intracomunitaria (e dunque l'*e-commerce* indiretto di tipo *business to consumer*), che dipendono essenzialmente dagli importi delle vendite.

Queste deroghe sono finalizzate⁵³:

- ad evitare che, per i beni venduti tramite la particolare modalità del commercio a distanza, gli acquisti dei privati consumatori o dei soggetti ad essi assimilati vengano deviati a favore dei Paesi membri che applicano aliquote più basse;
- ad assicurare condizioni eque di concorrenza tra i Paesi membri.

Nel complesso, la disciplina riferibile al presupposto territoriale dell'*e-commerce* indiretto concernente le operazioni comunitarie può essere così schematizzata⁵⁴:

- *operazioni intracomunitarie di e-commerce indiretto business to business*⁵⁵: nel caso di un cedente soggetto passivo italiano e di un cessionario soggetto passivo comunitario, l'IVA viene applicata regolarmente nel Paese di destinazione (Paese UE), mediante applicazione del *reverse charge* (integrazione e registrazione della fattura prevista per gli acquisti intracomunitari di beni *ex artt. 46 e 47 d.l. n. 331 del 1993*) da parte del committente. Parallelamente, nel caso di cedente soggetto passivo UE e cessionario soggetto passivo italiano, l'IVA viene applicata nel Paese di destinazione (Italia), mediante applicazione del *reverse charge* (integrazione e registrazione della fattura prevista per gli acquisti intracomunitari di beni *ex artt. 46 e 47 d.l. n. 331 del 1993*) da parte del committente. Conseguentemente le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari sono da considerare, rispettivamente, non imponibili ed imponibili ai fini dell'IVA;
 - *operazioni intracomunitarie di e-commerce indiretto business to consumer (c.d. vendita a distanza)*⁵⁶: nel caso di cedente soggetto passivo italiano e cessionario soggetto

⁵² Il principio di tassazione dal Paese di destinazione sarebbe dovuto configurarsi come transitorio ed essere sostituito, a far data dal 1° gennaio 1997, dal principio di tassazione dal Paese di origine; tuttavia l'entrata in vigore del nuovo principio è stata più volte prorogata e con ogni probabilità il regime transitorio diverrà definitivamente a regime (cfr. Commissione europea COM (2011) 851 del 6 dicembre 2011).

⁵³ Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 25 settembre 2012, n. 90.

⁵⁴ Cfr. AA.VV., *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, op. cit., pp. 106-111; AA.VV., *Fisco 2013*, op. cit., pp. 1181-1182; AA.VV., *Profili tributari del commercio elettronico*, op. cit., pp. 27-29.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 40, comma 1 e 2 e dell'art. 41, comma 1 lett. a), d.l. 30 agosto 1993, n. 331.

In base alla norma da ultimo citata, costituiscono cessioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta.

⁵⁶ Ai sensi dell'art. 40 comma 2 e 3 e dell'art. 41, comma 1 lett. b), d.l. 30 agosto 1993, n. 331.

In base alla norma da ultimo citata costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili anche le cessioni su catalogo, per corrispondenza e simili (e quindi le operazioni di vendita relative all'*e-commerce* indiretto) 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. L'art. 11-*quater*, d.l. 14 marzo 2005, n. 35 (convertito in legge 14 maggio 2005, n. 80), con riferimento alle vendite a distanza in ambito comunitario, ha in oltre chiarito che la locuzione "*in base a cataloghi per corrispondenza e simili*" deve intendersi riferita alle cessioni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto". La non imponibilità dell'operazione di vendita per corrispondenza, tuttavia, dipende dall'ammontare delle vendite (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 13/E del 23 febbraio 1994), secondo quanto chiarito nel corso del lavoro.

privato comunitario (“*vendite a distanza in uscita*”), il principio di territorialità viene derogato a seconda dell’importo delle vendite (posto che i beni siano spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio dell’altro Stato membro), configurando due ipotesi:

- i) se le vendite non superano dei limiti stabiliti, l’IVA è dovuta nel Paese di origine (Italia) e risulta qui imponibile;
- ii) nel caso in cui i limiti siano superati le vendite sono tassate ai fini IVA nel Paese di destinazione (Paese UE) dove l’operazione risulta quindi imponibile; concretamente il cedente dovrà assolvere l’IVA mediante identificazione diretta o nomina di un rappresentante fiscale.

Parallelamente, nel caso di cedente soggetto passivo UE e di un cessionario soggetto privato italiano (“*vendite a distanza in entrata*”), il principio di territorialità suddetto viene nuovamente derogato in funzione dell’importo delle vendite (posto che i beni siano spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio dell’altro Stato membro) giacché vengono a configurarsi due distinte ipotesi:

- i) se le vendite non superano determinati limiti (35.000 €), l’IVA viene applicata nel Paese di origine (Paese UE) configurando qui l’imponibilità dell’operazione;
- ii) nel caso in cui i limiti suddetti (35.000 €) vengano superati, l’IVA deve essere applicata nel Paese dove i beni vengono immessi in consumo e cioè nel Paese di destinazione (Italia); concretamente il cedente dovrà assolvere l’IVA mediante identificazione diretta o nomina di un rappresentante fiscale.

Per l’assolvimento degli obblighi previsti in materia di IVA nell’*e-commerce* indiretto B2C, nei casi in cui l’IVA sia applicata nel Paese di destinazione, sarà, come detto, necessaria l’identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale⁵⁷.

Scheda. Limiti per la tassazione delle operazioni comunitarie di e-commerce indiretto *business to consumer*

Si è detto che nel caso di operazioni comunitarie di e-commerce indiretto *business to consumer* (in quanto assimilate alle vendite a distanza), la regola generale di tassazione del Paese di origine dei beni viene derogata allorché siano superati determinati limiti di vendita.

Va inoltre ricordato che la disciplina ivi descritta è riferita al caso di prodotti non soggetti ad accisa; i prodotti soggetti ad accisa, invece, non sono imponibili solo se il loro trasporto ovvero la loro spedizione avvengono secondo le regole previste dagli artt. 6 e 8 d.l. 30 agosto 1993, n. 331.

⁵⁷ Come detto, infatti, nel caso delle cessioni *business to consumer* (B2C) effettuate all’interno del territorio dell’UE (e quindi nel caso delle “vendite per corrispondenza”) nelle quali siano superati determinati importi di vendita, il cedente soggetto passivo italiano deve provvedere al versamento dell’imposta nel Paese di destinazione; parallelamente la stessa circostanza si presenta per il cedente soggetto passivo comunitario che abbia effettuato nei confronti di privati consumatori italiani cessioni di beni di ammontare superiore alle soglie precedentemente viste. D’altronde, qualora l’operazione rilevi in un dato territorio, l’imposta deve pur essere versata da un qualche soggetto; essendo il consumatore finale soggetto inciso dall’imposta e non potendo quindi questo assolvere gli obblighi ad essa connessi, il responsabile al pagamento dell’imposta viene nuovamente a coincidere con il fornitore (ancorché non residente).

L’identificazione dei soggetti non residenti (che siano privi di una stabile organizzazione in Italia) si rende allora necessaria all’assolvimento degli obblighi e all’esercizio dei diritti in materia di IVA; naturalmente l’identificazione dei soggetti non residenti non comporta in alcun modo l’attribuzione della residenza, ma essa svolge unicamente la funzione di consentire all’Amministrazione Finanziaria di avere un interlocutore che agisce in nome e per conto della società non residente.

Ciò premesso, l’identificazione dei soggetti non residenti, obbligatoria anteriormente all’effettuazione della prima operazione sul territorio, può essere effettuata ricorrendo a due diverse modalità:

a) *identificazione mediante rappresentante fiscale*: l’identificazione mediante rappresentante fiscale è concessa tanto ai soggetti passivi d’imposta residenti nella UE che a quelli residenti in un Paese Extra-UE. Nel caso dell’Italia, il rappresentante fiscale si configura come una persona fisica o giuridica, nominata dal soggetto passivo d’imposta non residente mediante atto pubblico, scrittura privata autenticata ovvero mediante un’apposita annotazione al modello VI presso l’Agenzia delle Entrate competente; il rappresentante fiscale è tenuto a presentare il Modello di inizio attività (AA7 oppure AA9) presso un qualunque ufficio dell’Agenzia delle Entrate, al fine di ottenere il numero di identificazione IVA e così esercitare ed adempiere ai diritti e agli obblighi previsti dalla disciplina IVA;

b) *identificazione diretta*: l’identificazione diretta è concessa, attualmente, unicamente ai soggetti passivi d’imposta residenti nella UE. Nel caso dell’Italia, la richiesta di identificazione diretta, finalizzata all’attribuzione al soggetto non residente di un numero di identificazione IVA, viene effettuata mediante la compilazione del Modulo ANR/3 e la sua presentazione al Centro Operativo di Pescara.

Qualora i limiti siano superati, infatti, la tassazione in deroga al principio generale avviene nel Paese di destinazione, mentre nel caso in cui detti limiti non siano superati la tassazione avviene secondo la regola generale nel Paese di origine.

In generale:

- **per le vendite a distanza “in uscita”**⁵⁸: le operazioni sono considerate non imponibili qualora, nell’anno solare precedente e in quello in corso, l’ammontare complessivo delle vendite effettuate nello Stato membro di destinazione non superi il limite di 100.000 € o l’eventuale minore importo stabilito dal medesimo Stato membro. In altri termini tali operazioni scontano l’IVA in Italia (Paese di origine) a condizione che i beni siano spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di un altro Stato membro e che l’importo annuo delle vendite in ciascun Stato membro, nell’anno in corso, non sia superiore ad 100.000 €, o al minor ammontare stabilito in ogni Stato membro di destinazione⁵⁹.

Esempio: Nel caso di un soggetto passivo italiano che effettua una vendita in Germania, l’imposta è dovuta in Italia nel momento in cui le vendite sono contenute entro l’importo di 100.000 € annui; superato tale importo, l’imposta è dovuta per l’eccedenza nel Paese di destinazione (Germania). Nel caso di un soggetto passivo italiano che effettua una vendita in Grecia, l’imposta è dovuta in Italia nel momento in cui le vendite sono contenute entro l’importo di 35.000 € annui; superato tale importo, l’imposta è dovuta per l’eccedenza nel Paese di destinazione (Grecia).

Un ultimo aspetto da considerare è il regime opzionale di durata triennale previsto⁶⁰ per il contribuente che, con comportamento concludente e con una successiva opzione da esercitare in sede di dichiarazione annuale IVA, intenda applicare la tassazione del Paese di destinazione indipendentemente dall’ammontare delle vendite, qualora i limiti sotto indicati non siano stati ancora superati. In questo caso, dunque, l’imposta è applicata sempre nel Paese di destinazione, fino a che l’opzione termini oppure non venga revocata.

- **per le vendite a distanza “in entrata”**⁶¹, gli acquisti intracomunitari da parte di un privato sono imponibili in Italia se il volume delle vendite dell’anno precedente o dell’anno in corso è superiore a 35.000 €. Gli acquisti intracomunitari da parte di un operatore privato sono, invece, imponibili nell’altro Stato membro laddove il volume delle vendite dell’anno precedente o dell’anno in corso non sia superiore a 35.000,00 €.

Tabella 1. Limiti per l’applicazione della deroga al principio di tassazione nel Paese di destinazione (vendite a distanza “in uscita”)

| Stato membro | Importi in valuta (€ o valuta nazionale) |
|---------------------|--|
| Belgio | 35.000 € |
| Danimarca | 280.000 DKK |
| Germania | 100.000 € |
| Estonia | 550.000 EEK |
| Grecia | 35.000 € |
| Spagna | 35.000 € |
| Francia | 100.000 € |
| Irlanda | 35.000 € |
| Italia | 100.000 € |
| Cipro | 20.000 CYP |
| Lettonia | 24.000 LVL |
| Lituania | 125.000 LTL |
| Lussemburgo | 100.000 € |
| Ungheria | 8.800.000 HUF |
| Malta | 35.000 € |
| Paesi Bassi | 100.000 € |
| Austria | 100.000 € |
| Polonia | 35.000 € |
| Slovenia | 35.000 € |
| Repubblica Slovacca | 1.500.000 SKK |
| Finlandia | 35.000 € |
| Svezia | 320.000 SEK |
| Regno Unito | 70.000 GBP |
| Romania | 118.000 RON |
| Bulgaria | 70.000 BGN |

Per quanto concerne *le importazioni ed esportazioni*, in queste circostanze la regola generale è quella di tassazione nel Paese di destinazione e, dunque, non vi sono particolarità scaturenti dal fatto che la cessione di beni (*rectius*, l’ordine) avviene per mezzo di un canale telematico.

⁵⁸ Secondo quanto stabilito dall’art. 41, comma 1, lett. b), d.l. 30 agosto 1993, n. 331, così come modificato dall’art. 24, comma 7 l. 7 luglio 2009, n. 88.

⁵⁹ Per effetto della Direttiva 2006/112/CE.

⁶⁰ A norma del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442.

⁶¹ Secondo quanto stabilito dall’art. 40, comma 3, d.l. 30 agosto 1993, n. 331, così come modificato dall’art. 24, comma 7 l. 7 luglio 2009, n. 88.

Si parla di importazioni⁶² allorché il venditore è un soggetto residente in un Paese extra-UE e l'acquirente è un soggetto comunitario; in tale circostanza, sia nel caso di commercio indiretto *business to business* che *business to consumer*, si applica la tassazione nel Paese di destinazione e, dunque, nel momento in cui il bene viene introdotto nel Paese UE, l'operazione diviene *imponibile* e il bene viene assoggettato ad IVA e ai dazi doganali. Si noti che per le importazioni, l'IVA si applica per il solo fatto relativo all'introduzione dei beni provenienti da Paesi Extra-UE nel territorio nazionale, a prescindere dalla natura del soggetto che vi provvede: a ciò consegue che sia i soggetti passivi IVA che i privati consumatori sono assoggettati all'IVA al momento dell'importazione.

Si parla di esportazioni⁶³ quando il venditore è un soggetto passivo residente in Paese UE e l'acquirente è un soggetto residente in un Paese extra-UE. Le operazioni, nel caso di commercio elettronico indiretto sia *business to business* che *business to consumer*, non sono imponibili ai fini dell'IVA⁶⁴, e pertanto, pur non essendo il cedente assoggettato a tassazione, egli potrà esercitare il diritto alla detrazione a monte dell'IVA e ricadranno su di esso gli obblighi richiesti dalla normativa. Operativamente, dunque, l'operatore nazionale emetterà fattura non imponibile, sia nel caso di transazioni B2B, che B2C.

In virtù di quanto detto, si desume la regola generale per cui le cessioni di beni sono imponibili nel Paese di destinazione del bene nell'ipotesi di *e-commerce indiretto* B2B e nel Paese di origine nell'ipotesi di *e-commerce* indiretto B2C, salvo alcune deroghe previste per il B2C.

In definitiva, le operazioni imponibili in Italia dal punto di vista dell'*e-commerce* indiretto risultano essere:

- le cessioni B2B e B2C tra due soggetti nazionali;
- le cessioni intracomunitarie B2C, se contenute nei limiti stabiliti;
- gli acquisti intracomunitari B2B e quelli B2C, questi ultimi se superano limiti stabiliti;
- le importazioni.

Tabella 2. Schema di sintesi del presupposto territoriale IVA relativo alle cessioni di beni afferenti all'*e-commerce* indiretto

| Sede del cedente | Cessionario | | Regime IVA dell'operazione |
|------------------|----------------|---------------------|---|
| | Sede/Residenza | Status giuridico | |
| Italia | Italia | Impresa | Imponibile nel Paese di destinazione (Italia) |
| Italia | Italia | Consumatore privato | Imponibile nel Paese di origine (Italia) |
| Italia | Paese UE | Impresa | Imponibile nel Paese di destinazione (UE) |

⁶² L'art. 67, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che costituiscono importazioni:

- a) le operazioni di immissione in libera pratica di beni provenienti da Paesi terzi o dai territori esclusi ai fini fiscali dall'ambito comunitario;
- b) le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'art. 2, lett. b), del regolamento CEE n. 1999/85 del 16 luglio 1985;
- c) l'importazione temporanea di beni destinati ad essere riesportati senza avere subito alcuna modifica o trasformazione e che, in base a disposizioni comunitarie, non fruiscono dell'esenzione totale dai dazi di importazione;
- d) le immissioni in consumo dei beni provenienti dal Monte Athos, dalle Isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltre mare.

⁶³ L'art. 8, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ricomprende nella nozione di esportazioni:

- a) le esportazioni di beni fuori della Comunità curate dal cedente nazionale, anche su incarico del proprio cessionario nazionale (c.d. triangolazione);
- b) le esportazioni di beni fuori della Comunità curate dal cessionario non residente;
- c) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli esportatori abituali.

Nella nozione di esportazione sono riconducibili anche le vendite per corrispondenza se destinate ad un soggetto residente in un Paese extra-UE giacché la norma di cui sopra prevede che "costituiscono cessioni all'esportazione le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione di beni, a cura o a nome del cedente, all'estero o comunque fuori dal territorio nazionale".

⁶⁴ Ex art. 8, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

| | | | |
|----------------|----------------|---------------------|--|
| Paese UE | Italia | Impresa | Imponibile nel Paese di destinazione (Italia) |
| Italia | Paese UE | Consumatore privato | Imponibile nel Paese di origine (Italia) se gli importi sono inferiori alle soglie indicate |
| Italia | Paese UE | Consumatore privato | Imponibile nel Paese di destinazione (UE) se gli importi sono superiori alle soglie indicate (deroga) |
| Paese UE | Italia | Consumatore privato | Imponibile nel Paese di origine (UE) se gli importi sono inferiori alle soglie indicate |
| Paese UE | Italia | Consumatore privato | Imponibile nel Paese di destinazione (Italia) se gli importi sono superiori alle soglie indicate (deroga) |
| Paese extra-UE | Italia | Impresa | Imponibile nel Paese di destinazione (Italia), insieme ai dazi doganali |
| Paese extra-UE | Italia | Consumatore privato | Imponibile nel Paese di destinazione (Italia), insieme ai dazi doganali |
| Italia | Paese extra-UE | Impresa | Imponibile nel Paese di destinazione (extra-UE) |
| Italia | Paese extra-UE | Consumatore privato | Imponibile nel Paese di destinazione (extra-UE) |

2.2.2. E-commerce diretto

Si è detto che l'*e-commerce* diretto è assimilato alle prestazioni di servizi, con un importante riflesso in termini del presupposto territoriale⁶⁵, il quale è essenzialmente rinvenibile nella tassazione nel "*Paese di destinazione*" sia per il B2B che per il B2C, sia nel caso di committente UE che committente extra UE.

Come regola generale, a decorrere dal 1° gennaio 2015, sono dunque da considerarsi effettuate in Italia:

- nel caso di *e-commerce* diretto B2B (*ex art. 7-ter*, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 633 del 1972): le prestazioni di servizi rese, indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il prestatore (c.d. "*principio del luogo di stabilimento del committente*"), ai clienti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Operativamente l'imposta è assolta dal committente mediante applicazione del *reverse charge*;
- nel caso di *e-commerce* diretto B2C (*ex art. 7-sexies*, comma 1, lett. f), d.P.R. n. 633 del 1972): le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente (c.d. "*principio del luogo di stabilimento del committente*"). Operativamente l'imposta è assolta mediante identificazione diretta, la nomina di un rappresentante fiscale o avvalendosi dello speciale regime MOSS.

In merito all'*e-commerce* diretto B2C, va ricordato che l'art. 1, comma 1, d.lgs. 31 marzo 2015, n. 42, in attuazione della Direttiva 2008/8/CE ha modificato profondamente la disciplina a decorrere dal 1° gennaio 2015, la quale, sino al 31 dicembre 2014, si articolava:

⁶⁵ Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 27/E del 6 giugno 2011.

- nel “*principio del luogo di stabilimento del prestatore*” per i servizi all’*e-commerce* diretto B2C resi a committenti privati UE;
- nel “*principio del luogo di stabilimento del committente*” per i servizi all’*e-commerce* diretto B2C resi a committenti privati extra UE.

In particolare, nella disciplina previgente, si consideravano effettuate in Italia (*ex art. 7-ter*, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 633 del 1972) le prestazioni di servizi rese da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ai clienti privati consumatori residenti nell’UE indipendentemente dal luogo di stabilimento del committente (c.d. “*principio del luogo di stabilimento del prestatore*”).

Tuttavia erano previste due deroghe per i servizi elettronici riferiti a committenti privati extra UE (“*principio di stabilimento del committente*”), i quali, in particolare:

- si consideravano effettuati in Italia, se resi da un soggetto extracomunitario ad un committente italiano non soggetto IVA (*ex art. 7-sexies*, comma 1, lett. f), del d.P.R. n. 633/1972, nella versione previgente al d.lgs. n. 42 del 2015);
- non si consideravano effettuati in Italia, se resi da un prestatore italiano ad un committente extracomunitario non soggetto IVA (*ex art. 7-septies*, comma 1, lett. i), del d.P.R. n. 633 del 1972, ora soppresso dal d.lgs. n. 42 del 2015).

Per effetto delle modifiche ricordate di cui al d.lgs. n. 42 del 2015 è stato, dunque, semplificato il quadro normativo di riferimento.

E, infatti, come detto, a decorrere dal 1° gennaio 2015, sia per le prestazioni di *e-commerce* diretto B2B che *e-commerce* diretto B2C, la regola generale di imponibilità IVA è il “*principio del luogo di stabilimento del committente*”, sia esso UE o extra UE, sia esso soggetto passivo che privato consumatore.

Un ultimo aspetto da considerare, trattato dall’Agenzia delle Entrate con la recente circolare 26 maggio 2016, n. 22/E, attiene allo *status* del soggetto committente.

Benché i criteri di territorialità applicabili alle transazioni B2C siano stati, di fatto, assimilati a quelli relativi alle transazioni B2B, continua, infatti, ad avere rilievo non secondario l’esigenza di appurare e verificare lo *status* del destinatario del servizio. Tale esigenza è connessa all’esatta individuazione del soggetto che dovrà assolvere gli obblighi IVA connessi alla prestazione di servizi elettronici resa a committenti localizzati in uno Stato membro diverso da quello del prestatore.

Mentre, infatti, le prestazioni di *e-commerce* diretto B2B soggiacciono al meccanismo del *reverse charge*, quelle effettuate verso committenti non soggetti passivi implicano che il prestatore debba adempiere esso stesso gli obblighi IVA, direttamente nello Stato membro di stabilimento, dell’indirizzo permanente o della residenza abituale del committente.

Pertanto, in un’ottica semplificativa, in base alla nuova formulazione dell’art. 18, par. 2 del Regolamento n. 282/2011 (come modificato dall’art. 1, par. 1, n. 2), lett. b), del Regolamento del 7 ottobre 2013, n. 1042/2013, a decorrere dal 1° gennaio 2015) è previsto che il prestatore di servizi elettronici ha la facoltà (non l’obbligo), di qualificare come persona non soggetto passivo il destinatario che non gli abbia comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA.

Da ciò consegue che al prestatore è data, altresì, facoltà di considerare il destinatario come un soggetto passivo d’imposta, subordinata, tuttavia, all’onere di raccogliere e fornire – a richiesta dell’Amministrazione finanziaria – dati ed informazioni sufficienti a dimostrare l’effettivo *status* del destinatario medesimo.

Tabella 3. Schema di sintesi del presupposto territoriale IVA relativo alle prestazioni di servizi di e-commerce diretto

| Sede del prestatore | Committente | | Regime IVA dell’operazione |
|---------------------|----------------|------------------|---|
| | Sede/Residenza | Status giuridico | |
| Paese UE | Paese UE | Impresa | Imponibile nel Paese del committente UE |

| | | | |
|----------------|----------------|---------------------|--|
| Paese UE | Paese UE | Consumatore privato | Imponibile nel Paese del committente UE |
| Paese UE | Paese extra-UE | Impresa | Imponibile nel Paese del committente extra-UE |
| Paese UE | Paese extra-UE | Consumatore privato | Imponibile nel Paese del committente extra-UE |
| Paese extra-UE | Paese UE | Impresa | Imponibile nel Paese del committente UE |
| Paese extra-UE | Paese UE | Consumatore privato | Imponibile nel Paese del committente UE (deroga) |

2.2.2.1 Regime MOSS (“Mini one stop shop”) in materia di e-commerce diretto B2C

A decorrere dal 1° gennaio 2015, per consentire all’operatore, extracomunitario e comunitario, non altrimenti identificato ai fini IVA nell’Unione Europea, di assolvere l’IVA nel caso fornisca servizi di e-commerce diretto ad un consumatore privato stabilito o abitualmente residente in uno Stato membro, è stato previsto un regime speciale ed opzionale “MOSS”, *Mini One Stop Shop (o Mini Sportello Unico)*⁶⁶.

Tale regime MOSS, a far data dal 1° gennaio 2015, ha sostituito il regime speciale VOES (*VAT On E-Services*), disciplinato dal previgente art. 74-*quinquies* del d.P.R. n. 633 del 1972. Tale regime previgente era rivolto esclusivamente ai servizi elettronici resi da fornitori extracomunitari nei confronti dei consumatori finali stabiliti all’intero dell’Unione Europea (si escludevano, dunque, i fornitori comunitari); anche tale regime era basato sull’accentramento degli obblighi di dichiarazione e di versamento dell’IVA presso lo “*Stato membro di identificazione*”.

Il regime MOSS è facoltativo e rappresenta una misura di semplificazione adottata in seguito alla modifica delle norme sull’IVA relative al luogo della prestazione, secondo cui quest’ultima avviene nello Stato membro del destinatario e non in quello del prestatore; in particolare, il regime MOSS evita al fornitore di doversi registrare presso ogni “*Stato membro di consumo*”.

Nell’ambito di questo regime, un soggetto passivo registrato al MOSS in uno Stato membro (“*Stato membro di identificazione*”) trasmette telematicamente le dichiarazioni IVA trimestrali, in cui fornisce informazioni dettagliate sui servizi elettronici prestati a persone che non sono soggetti passivi in altri Stati membri (“*Stati membri di consumo*”) e versa l’IVA dovuta.

Le dichiarazioni, assieme all’IVA versata, vengono poi trasmesse dallo “*Stato membro di identificazione*” ai rispettivi “*Stati membri di consumo*” mediante una rete di comunicazioni.

Ratio del regime MOSS.

Il regime in commento, come anticipato, è stato introdotto in chiave semplificativa degli adempimenti previsti in materia di dichiarazione e versamento IVA.

Si ricorda, infatti, che l’art. 7-*sexies*, comma 1, lett. f), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dal citato d.lgs. n. 42 del 2015, prevede l’assoggettamento ad IVA nel territorio dello Stato delle prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici (*e-commerce* diretto) a

⁶⁶ Le principali fonti normative sono le seguenti:

- art. 359 della Dir. n. 2006/112/CE;
- art. 74-*quinquies*, d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall’art. 2, comma 1, lett. a), d.Lgs. 31 marzo 2015 n. 42 (regime MOSS per i non residenti UE);
- art. 74-*sexies*, d.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dall’art. 2, comma 1, lett. b), d.Lgs. 31 marzo 2015 n. 42 (regime MOSS per i non residenti UE);
- art. 74-*septies*, d.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dall’art. 2, comma 1, lett. b), d.Lgs. 31 marzo 2015 n. 42.

In attuazione di quanto disposto dalle disposizioni citate è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 23 aprile 2015 prot. n. 56191/2015.

L’Agenzia delle Entrate ha, infine, reso chiarimenti con la circolare 26 maggio 2016, n. 22/E.

committenti non soggetti passivi d'imposta, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero.

Tali modifiche alla disciplina della territorialità implicano che i soggetti che prestino servizi di *e-commerce* diretto a committenti non soggetti passivi di imposta dovrebbero assolvere l'imposta (e tutti gli obblighi previsti dalla norma) dovuta in Italia:

i) identificandosi nel territorio dello Stato;

ovvero

ii) attraverso la nomina di un rappresentante fiscale.

Specularmente, anche i soggetti stabiliti in Italia che forniscano servizi di *e-commerce* diretto a committenti non soggetti passivi di imposta domiciliati in altri Paesi dell'Unione Europea dovrebbero assolvere l'imposta sui servizi resi in ciascuno Stato membro in cui sono domiciliati i committenti:

i) identificandosi nel territorio dello Stato;

ovvero

ii) attraverso la nomina di un rappresentante fiscale.

Per ovviare al moltiplicarsi degli adempimenti, il legislatore comunitario ha previsto che gli operatori possano operare applicando, a partire dal 1° gennaio 2015, lo speciale regime MOSS, che offre la possibilità, a tutti i soggetti che effettuino prestazioni di servizi di *e-commerce* diretto nei confronti di committenti non soggetti passivi di imposta domiciliati nell'Unione europea, di identificarsi – con una specifica procedura *online* - in un unico “*Stato membro di identificazione*”⁶⁷ al fine di adempiere agli obblighi connessi all'assolvimento dell'IVA” per le prestazioni rese in ciascuno “*Stato membro di consumo*”⁶⁸.

In sintesi, attraverso la registrazione al MOSS, si accentrano gli obblighi di dichiarazione e di versamento dell'IVA presso lo “*Stato membro di identificazione*”, evitando che l'operatore debba aprire un numero di partita IVA in ciascuno “*Stato membro di consumo*” in cui vengono resi i servizi digitali.

Ambito oggettivo.

Il regime si applica esclusivamente alle operazioni di *e-commerce diretto business to consumer (B2C)*.

Il regime speciale non può essere, invece, utilizzato:

- per le transazioni aventi ad oggetto l'*e-commerce indiretto*;
- nel caso in cui il cliente cui viene fornita la prestazione non sia un privato consumatore bensì un soggetto passivo IVA (*business to business, B2B*).

Ambito soggettivo.

⁶⁷ Lo “*Stato membro di identificazione*” è lo Stato membro in cui il soggetto passivo è registrato ai fini MOSS e in cui dichiara e versa l'IVA dovuta a uno o più Stati membri di consumo. Lo Stato di identificazione può essere uno solo tra i vari Paesi appartenenti all'Unione europea. In particolare:

- per i soggetti stabiliti nell'Unione Europea coinciderà con lo Stato membro in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economico;
- i soggetti che abbiano fissato la sede della propria attività economica fuori dell'Unione europea, e che non dispongano in essa di una stabile organizzazione, potranno (diversamente da quanto previsto per i soggetti UE) scegliere di identificarsi per il MOSS in un qualsiasi Stato membro liberamente scelto.

⁶⁸ Lo “*Stato membro di consumo*”, invece, è lo Stato membro in cui il soggetto (che si è registrato al MOSS) presta servizi a committenti che non sono soggetti passivi di imposta.

Nel caso di una persona fisica, per l'individuazione dello “*Stato Membro di consumo*”, è data priorità al luogo in cui tale persona ha la sua residenza abituale (criterio generale), a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene presso il suo indirizzo permanente (criterio speciale).

Per agevolare gli operatori nella localizzazione del committente, sono previste una serie di presunzioni legali.

Esempio: Qualora un dato committente (sia esso business o consumer), di cui è incerto lo Stato di residenza o domicilio, utilizzi servizi di navigazione su Internet presso un Internet caffè situato nel territorio dello Stato italiano, tali servizi saranno assoggettati ad IVA italiana, in quanto si presumerà (salvo prova contraria) che il committente sia ivi residente o domiciliato. Tale Internet caffè, rappresenterà il luogo di effettivo utilizzo.

Il regime in esame riguarda i servizi di *e-commerce* diretto forniti:

- sia da soggetti passivi *non* stabiliti nell'UE a committenti, non soggetti passivi IVA, stabiliti nell'UE (c.d. "regime non UE"). Affinché i soggetti extra-UE possano beneficiare di detto regime non devono avere una Stabile Organizzazione in nessun Stato Membro ovvero non devono aver ottenuto un numero di identificazione ai fini IVA;
- sia da soggetti passivi stabiliti nell'UE a committenti, non soggetti passivi IVA, stabiliti in altro Paese membro UE (c.d. "regime UE"). Nel caso dell'Italia, l'accesso al regime è consentito anche ai contribuenti in regime dei minimi e forfetari⁶⁹.

Principali conseguenze dell'adesione al regime MOSS.

Le principali conseguenze derivanti dall'adesione al regime MOSS sono le seguenti:

- *esonero dall'obbligo di identificazione o nomina di un rappresentante fiscale in ogni "Stato Membro di consumo"*;
- *esonero da obblighi documentali e contabili*: si ricorda che:
 - i prestatori di servizi di *e-commerce* diretto (sia aderenti al MOSS che non aderenti) sono esonerati dall'obbligo di emissione della fattura e di certificazione dei corrispettivi (art. 22, punto 6-ter), d.P.R. n. 633 del 1972 e decreto ministeriale 27 ottobre 2015);
 - i prestatori di servizi di *e-commerce* diretto aderenti al MOSS non devono tenere i registri di cui all'art. 23 e ss. d.P.R. n. 633 del 1972 ma devono solo tenere memoria delle operazioni in formato elettronico;
 - i prestatori di servizi di *e-commerce* diretto aderenti al MOSS non devono presentare la dichiarazione annuale IVA, essendo tenuti esclusivamente alla presentazione della dichiarazione trimestrale (ma, comunque, rimangono assoggettati agli altri adempimenti; es. "Spesometro");
- *divieto di detrazione dell'IVA sugli acquisti, con facoltà di presentare istanza di rimborso*: l'applicazione del regime speciale comporta il divieto di detrazione dell'IVA sugli acquisti. Tuttavia, il soggetto passivo IVA non stabilito "nello Stato membro di consumo" può chiedere il rimborso dell'IVA;
- *assoggettamento a controlli nello "Stato membro di consumo"*: uno dei tratti caratteristici della disciplina del nuovo regime speciale IVA MOSS è che, sebbene gli adempimenti dichiarativi e di versamento siano assolti in modo centralizzato presso lo "Stato membro di identificazione" del soggetto passivo, la potestà impositiva ai fini dell'IVA sulle prestazioni rese a clienti di un determinato "Stato membro di consumo" spetta in ogni caso a quest'ultimo.
La legislazione dello "Stato Membro di consumo" disciplina gli aspetti riguardanti l'accertamento e il calcolo di interessi, sanzioni ed altri oneri per le violazioni concernenti le dichiarazioni e i pagamenti commesse dai soggetti passivi nell'ambito del regime speciale del *Mini One Stop Shop*.

Cenni sulla procedura di adesione al MOSS (regime UE).

I soggetti stabiliti nell'UE che intendano aderire al MOSS sono tenuti a chiedere la registrazione al regime nel Paese in cui è situata la sede dell'attività, mediante registrazione al portale nazionale.

In particolare nel caso dell'Italia, la richiesta di registrazione - da presentarsi *online* mediante la procedura disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate - deve contenere almeno le indicazioni previste nel comma 3 dell'art. 74-*quinquies* del d.P.R. n. 633 del 1972 (essenzialmente indicazioni anagrafiche). Per i soggetti UE l'identificazione ai fini MOSS avviene con il medesimo numero di partita IVA già in possesso per gli adempimenti IVA nazionali.

La registrazione ha effetto:

⁶⁹ Cfr. circolare n. 22/E del 2016; risoluzione 28 agosto 2015, n. 75/E, laddove è stato peraltro chiarito che in relazione ai servizi resi verso l'estero, al regime fiscale di vantaggio si applicano le regole ordinarie sulla territorialità, così come espressamente previsto per il nuovo regime forfetario.

- di regola: a decorrere dal primo giorno del trimestre civile successivo a quello in cui il soggetto passivo ha comunicato allo “*Stato membro di identificazione*” l’intenzione di avvalersi del regime speciale MOSS, fornendo le informazioni richieste (es. richiesta iscrizione 10 maggio, ovverosia nel secondo trimestre; efficacia regime dal 1° luglio, ovverosia all’inizio del terzo trimestre);
- se anteriormente alla registrazione sono state effettuate operazioni rientranti nel regime speciale MOSS, quest’ultimo ha inizio dalla data della prima prestazione resa a condizione che, entro il decimo giorno del mese successivo all’effettuazione della stessa, il soggetto passivo comunichi allo Stato di identificazione lo svolgimento delle predette attività (es. prima prestazione di servizi rientrante nel MOSS il 1° marzo; comunicazione allo Stato di identificazione entro il 10 aprile; efficacia regime dal 1° marzo).

Il soggetto passivo può, altresì, uscire volontariamente dal MOSS, comunicando attraverso il portale la propria intenzione allo “*Stato membro di identificazione*” almeno quindici giorni prima della fine del trimestre civile che precede quello in cui intende cessare di avvalersi del regime speciale, o può esserne escluso a seguito di un provvedimento emesso dallo Stato membro di identificazione (ciò accade, ad esempio, quando il soggetto passivo IVA non soddisfa più i requisiti richiesti per il regime speciale ovvero persista a non osservare le norme che disciplinano il MOSS).

Principali adempimenti relativi al regime MOSS (regime UE).

I principali adempimenti relativi al regime MOSS sono i seguenti:

- *comunicazione di adesione al regime MOSS* (cfr. precedente punto);
- *presentazione dichiarazione trimestrale IVA*: i soggetti che optano per il regime speciale del MOSS presentano, direttamente, una dichiarazione per ciascun trimestre dell’anno solare, anche nell’ipotesi in cui non abbiano prestato servizi elettronici. La dichiarazione, da trasmettere esclusivamente in via telematica attraverso il *Portale MOSS* entro il 20 del mese successivo al trimestre di riferimento (20 aprile, 20 luglio, 20 ottobre e 20 gennaio), è redatta in base agli schemi di dati definiti con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate;
- *versamento dell’IVA*: entro il termine di presentazione della dichiarazione, il soggetto passivo effettua il versamento dell’IVA dovuta in base alla dichiarazione stessa. Il versamento avviene, per i soggetti registrati al regime UE, accedendo al portale e seguendo le istruzioni ivi fornite, con addebito sul proprio conto corrente postale o bancario, senza possibilità di compensazione. Tenuto conto dei dati ivi indicati, lo Stato di identificazione trasmette le informazioni e ripartisce l’imposta tra i diversi Stati membri di consumo;
- *richiesta di rimborso IVA*: poiché il soggetto che si avvale del MOSS non può detrarre l’IVA che grava sugli acquisti effettuati nell’ambito del regime medesimo dall’imposta a debito relativa alle prestazioni di servizi di *e-commerce* diretto, al fine di garantire la neutralità dell’IVA, è consentito allo stesso soggetto il diritto al rimborso dell’imposta medesima, che deve essere eseguito dallo Stato membro in cui sono stati effettuati gli acquisti.
Pertanto, i soggetti passivi di imposta residenti in altri Stati membri ed ivi registrati ai fini MOSS, che abbiano effettuato in Italia prestazioni di servizi rientranti nel regime speciale potranno chiedere il rimborso dell’IVA sugli acquisti effettuati in Italia attraverso il portale elettronico predisposto da ciascuno Stato membro;
- *oneri documentali*: benché il soggetto passivo IVA sia dispensato, come visto, da numerosi adempimenti, deve tenere una documentazione dalla quale risultino dettagliatamente le informazioni relative alle operazioni effettuate. Tale documentazione, da tenere in formato elettronico, deve essere trasmessa su richiesta allo “*Stato membro di consumo*” e allo “*Stato membro di identificazione*”.

Da ultimo, si precisa che le prestazioni di servizi rese da soggetti aderenti al MOSS (in regime UE) a committenti non soggetti passivi di imposta che siano domiciliati nello stesso Paese in cui è

situata la sede del prestatore o una sua stabile organizzazione devono essere evidenziate nella dichiarazione IVA nazionale della sede o della stabile organizzazione dovendo essere tali operazioni assoggettate alle regole ordinariamente previste dallo Stato in cui sia presente la sede o la stabile organizzazione.

Pertanto, un operatore italiano aderente al MOSS che effettui prestazioni di *e-commerce* diretto nei confronti di soggetti privati italiani, applicherà le ordinarie regole di dichiarazione e versamento IVA in Italia.

2.3. Approfondimento in merito all'obbligo di certificazione dei corrispettivi nell'e-commerce diretto ed indiretto B2C

Risulta di interesse a questo punto analizzare le regole in materia di certificazione dei corrispettivi, sia nell'ambito dell'*e-commerce* diretto che nell'ambito dell'*e-commerce* indiretto B2C⁷⁰.

Sul punto, va ricordato che, prima delle recenti novità entrate in vigore il 1° gennaio 2015, vi era un differente trattamento tra *e-commerce* diretto e *e-commerce* indiretto B2C.

Il regime previgente al 1° gennaio 2015.

Nel previgente regime, le transazioni concernenti l'*e-commerce* diretto *business to consumer*, al contrario di quanto avveniva nel caso dell'*e-commerce* indiretto *business to consumer*, non erano in nessun caso esonerate dall'obbligo di emissione della fattura, trattandosi, in ogni circostanza, di prestazioni di servizi non riconducibili ai casi di esonero dal regime di certificazione dei corrispettivi⁷¹.

Nel caso dell'*e-commerce* indiretto B2C, infatti, il soggetto passivo IVA era (ed è tutt'ora), esonerato dall'emissione di fattura, ricevuta o scontrino fiscale⁷², a condizione che non fosse provenuta una specifica richiesta da parte del cliente circa l'emissione di fattura oppure il venditore non intendesse emetterla di propria iniziativa (fermo restando l'obbligo di emissione della fattura per le operazioni UE o Extra-UE⁷³). E ciò in quanto, come già anticipato, la vendita di beni materiali si configura come commercio elettronico indiretto quando la transazione commerciale avviene in via telematica, ma il cliente riceve la consegna fisica della merce a domicilio secondo i canali tradizionali, ossia tramite vettore o spedizionario⁷⁴: trattandosi di vendita a domicilio, era (ed è), dunque, previsto uno specifico regime di esonero dall'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi se il cliente è un "privato consumatore" italiano.

Nel caso dell'*e-commerce* diretto era, invece, inderogabilmente obbligatoria l'emissione della fattura.

Tale circostanza era da attribuire, da un lato, alle rigide posizioni per lo più assunte dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, dall'altro, dalla mancanza di regolamenti attuativi in materia, esistendo, in effetti, una normativa vigente protendente ad un regime di esonero.

⁷⁰ Nessun aspetto particolare riveste, invece, in tale ambito il commercio elettronico B2B essendo, in ogni caso, obbligatoria l'emissione di fattura tra soggetti passivi IVA.

⁷¹ Di cui all'art. 22, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁷² Ex art. 22 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e art. 2, lett. oo), del d.P.R. n. 696 del 1996. Sull'argomento si vedano: risoluzione Ministero delle Finanze n. 2615 del 20 gennaio; Nota Direzione Generale delle Entrate Lombardia n. 46585 del 5 giugno 2000.

⁷³ Ai fini della fatturazione delle operazioni intraUE, l'art. 46 del d.l. n. 331 del 1993 non prevede alcuna eccezione, ma stabilisce, al comma 3, che per le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili - non deve essere riportato, in fattura, il codice identificativo IVA del cessionario, in quanto ne è sprovvisto (circolare 23 febbraio 1994, n. 13/E). Risulta, dunque, obbligatoria l'emissione della fattura in regime di non imponibilità, intestata al cliente comunitario e non alla posizione IVA locale del cedente italiano.

Anche per le operazioni extraUE è obbligatoria l'emissione di fattura, la quale deve essere emessa entro il giorno di effettuazione della cessione (art. 21, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972).

⁷⁴ Cfr. Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate 5 novembre 2009, n. 274, 21 luglio 2008, n. 312 e 15 novembre 2004, n. 133).

In realtà, l'art. 101 legge 21 novembre 2000, nell'ambito delle semplificazioni previste dall'art. 3, comma 136 legge 23 dicembre 1996, n. 662⁷⁵, aveva previsto espressamente la possibilità per il Legislatore di emanare Regolamenti tesi, tra le altre cose, a semplificare gli adempimenti contabili e formali dei contribuenti, ivi compresi *“anche quelli relativi alla effettuazione di transazioni di commercio elettronico aventi ad oggetto beni o servizi regolati con l'intervento di intermediari finanziari abilitati (si tratterebbe, presumibilmente, degli acquisti regolati per mezzo di carte di credito, n.d.r.), con particolare riferimento alla semplificazione degli obblighi documentali, a tale fine potendosi prevedere la non obbligatorietà dell'emissione di fattura in presenza di idonea documentazione”*.

La mancata attuazione delle disposizioni sopra citate, in assenza dei relativi Regolamenti, aveva fatto sì che, nel commercio elettronico diretto sussisteva l'obbligo di emissione della fattura; questo in quanto l'*e-commerce* diretto era in ogni caso equiparato a prestazioni di servizi rese con mezzi elettronici che non sono incluse nei casi di esonero dal regime di certificazione dei corrispettivi. Era questa, in sintesi, la posizione assunta dall'Amministrazione Finanziaria⁷⁶, a dispetto delle aperture alle tesi parzialmente opposte manifestate nei precedenti anni, le quali avevano peraltro già evidenziato come *“la normativa vigente è inadeguata alla nuova realtà economica rappresentata dal commercio tramite rete”*⁷⁷.

Si trattava evidentemente di disposizioni che creavano non poche difficoltà ai venditori dell'*e-commerce* diretto, dove l'ammontare medio delle transazioni è normalmente poco rilevante e dove, conseguentemente, la previsione dell'obbligo di emissione di fattura per ogni singola operazione comportava adempimenti estremamente onerosi.

Il regime in vigore dal 1° gennaio 2015.

A decorrere dal 1° gennaio 2015, anche le prestazioni riconducibili nell'ambito dell'*e-commerce* diretto B2C sono state esonerate dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi o di emissione della fattura⁷⁸.

E, infatti, l'art. 7, comma 2, d.lgs. 31 marzo 2015, n. 42, recante attuazione della Direttiva 2008/8/CE, ha disposto che con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sono esonerate dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi, tra le altre, le prestazioni di servizi elettronici rese a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Pertanto, con il Decreto Ministeriale 27 ottobre 2015 è stata attuata la disposizione di cui sopra.

Inoltre, per effetto del citato d.lgs. n. 42 del 2015, è stato aggiunto il comma 6-ter) nell'ambito dell'art. 22, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, con la previsione che l'emissione della fattura non è obbligatoria *“per le prestazioni di [...] servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione”*.

Per cui, a decorrere dal 1° gennaio 2015, per i servizi di *e-commerce* diretto resi a privati consumatori, non sono richiesti né la fattura (salvo che non sia richiesto dal cliente) né lo scontrino

⁷⁵ Questa disposizione prevedeva infatti che: *“al fine della razionalizzazione e della tempestiva semplificazione delle procedure di attuazione delle norme tributarie, gli adempimenti contabili e formali dei contribuenti sono disciplinati con regolamenti da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, tenuto conto dell'adozione di nuove tecnologie per il trattamento e la conservazione delle informazioni e del progressivo sviluppo degli studi di settore”*.

Una norma di carattere più generale è peraltro contenuta nello stesso art. 22 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, laddove è espressamente previsto che *“la disposizione del comma precedente (relativa ai casi di esonero dell'emissione della fattura, n.d.r.) può essere dichiarata applicabile, con decreto del Ministro delle finanze, ad altre categorie di contribuenti che prestino servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e importo limitato tali da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'obbligo di fatturazione e degli adempimenti connessi”*.

⁷⁶ Di questo avviso, infatti, sono stati la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 274/E del 3 luglio 2008 e la risposta all'istanza di interpello prot. 39586 del 21 aprile 2011 della Direzione generale Lombardia dell'Agenzia delle Entrate.

⁷⁷ Cfr. Direzione Regionale Entrate Lombardia Nota del 5 giugno 2000, n. 46585.

⁷⁸ Si veda anche: F. RICCA, *Niente obblighi strumentali per le prestazioni di “e-commerce” rese a privati consumatori*, in *“Corriere tributario”* n. 3/2016.

fiscale o la ricevuta. Peraltro, l'esonero dall'emissione della fattura si applica sia per i soggetti passivi registrati al MOSS, sia per quelli non registrati.

In tal modo, i servizi di commercio elettronico diretto sono stati equiparati, dal punto di vista della certificazione fiscale, ai servizi di *e-commerce* indiretto, per i quali era già previsto l'esonero dall'obbligo di emissione di documenti di rilevanza fiscale.

2.4. Approfondimento in merito alle aliquote IVA.

Nel commercio elettronico, le aliquote IVA dipendono dalla tipologia di operazione posta in essere; a tal fine, è necessario distinguere tra commercio elettronico diretto ed indiretto.

Per le operazioni di commercio elettronico diretto, l'aliquota IVA italiana è quella ordinaria, pari attualmente al 22% (ad eccezione dei libri in formato elettronico che, come detto, sono assoggettati all'aliquota ridotta del 4%).

Per le operazioni di commercio elettronico indiretto occorre riferirsi all'aliquota ordinaria o ridotta prevista per il bene oggetto di cessione. Sul punto si ricorda che esistono attualmente quattro diverse aliquote IVA:

- aliquota ordinaria 22%;
- aliquota ridotta 4% per taluni beni e servizi (Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972);
- aliquota ridotta 5% (Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 ed introdotta dalla Legge di Stabilità 2016);
- aliquota ridotta 10% per taluni beni e servizi (Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972).

Nell'Unione Europea le aliquote IVA non sono armonizzate cosicché è necessario verificare di caso in caso l'aliquota applicabile per lo specifico bene o servizio.

Come nel contesto italiano, anche nelle transazioni in ambito europeo occorrerà discernere tra commercio elettronico diretto ed indiretto.

Pertanto, di regola, per le operazioni di commercio elettronico diretto si applicherà l'aliquota IVA ordinaria, in quanto è espressamente stabilito dalla normativa europea che le aliquote ridotte non si applicano ai servizi forniti in via elettronica (art. 98, par. 2, Direttiva 2006/112/CE).

Per le operazioni di commercio elettronico indiretto occorrerà riferirsi all'aliquota ordinaria o ridotta prevista per il bene oggetto di cessione.

Tabella 4. *Aliquote IVA nei diversi Paesi europei (aggiornamento a gennaio 2016)⁷⁹.*

⁷⁹ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Vat applied in the Member States of the European Union, Taxud.c.1.(2016)*.

| Member States | Code | Super Reduced Rate | Reduced Rate | Standard Rate | Parking Rate |
|----------------|------|--------------------|--------------|---------------|--------------|
| Belgium | BE | - | 6 / 12 | 21 | 12 |
| Bulgaria | BG | - | 9 | 20 | - |
| Czech Republic | CZ | - | 10 / 15 | 21 | - |
| Denmark | DK | - | - | 25 | - |
| Germany | DE | - | 7 | 19 | - |
| Estonia | EE | - | 9 | 20 | - |
| Ireland | IE | 4,8 | 9 / 13,5 | 23 | 13,5 |
| Greece | EL | - | 6 / 13 | 23 | - |
| Spain | ES | 4 | 10 | 21 | - |
| France | FR | 2,1 | 5,5 / 10 | 20 | - |
| Croatia | HR | - | 5 / 13 | 25 | - |
| Italy | IT | 4 | 5 / 10 | 22 | - |
| Cyprus | CY | - | 5 / 9 | 19 | - |
| Latvia | LV | - | 12 | 21 | - |
| Lithuania | LT | - | 5 / 9 | 21 | - |
| Luxembourg | LU | 3 | 8 | 17 | 14 |
| Hungary | HU | - | 5 / 18 | 27 | - |
| Malta | MT | - | 5 / 7 | 18 | - |
| Netherlands | NL | - | 6 | 21 | - |
| Austria | AT | - | 10 / 13 | 20 | 13 |
| Poland | PL | - | 5 / 8 | 23 | - |
| Portugal | PT | - | 6 / 13 | 23 | 13 |
| Romania | RO | - | 5 / 9 | 20 | - |
| Slovenia | SI | - | 9,5 | 22 | - |
| Slovakia | SK | - | 10 | 20 | - |
| Finland | FI | - | 10 / 14 | 24 | - |
| Sweden | SE | - | 6 / 12 | 25 | - |
| United Kingdom | UK | - | 5 | 20 | - |