

WEBINAR

Il nuovo regime IVA del commercio elettronico

25 settembre 2020 – h. 15,00

Relatore: Avv. Arnaldo Salvatore

(Studio Legale Macchi di Cellere Gangemi)

Inquadramento generale

- Profili definitivi: cosa si intende per e-commerce?
- La definizione di e-commerce secondo il linguaggio comune (Enciclopedia Treccani):
 - **e-commerce:** Scambio commerciale di beni e servizi effettuati mediante l'impiego della tecnologia delle telecomunicazioni e dell'informatica (Internet, Intranet, personal computer, televisione digitale ecc.).

Inquadramento generale

- La definizione di e-commerce secondo il linguaggio comune (segue):
 - Le transazioni concernenti i **beni fisici** possono avvenire per via elettronica fino al momento del pagamento del bene acquistato, ma in ogni caso comportano l'espletamento di attività tradizionali come il trasporto e la consegna all'acquirente;
 - nel caso di **beni digitali** (software, file audio, file video) l'intero processo di scambio può avvenire esclusivamente per via elettronica.

Recenti dati sull'e-commerce in Italia

- **«Il 12% delle aziende italiane opera nell'e-commerce ed il 79% di loro lo fa in ambito consumer. Rispetto all'offline che negli ultimi 10 anni ha visto scomparire circa 63 mila negozi (-11%), il Registro Imprese conferma l'andamento dell'e-commerce in Italia: in tutto il 2019, le imprese attive che si sono registrate con co-dice ATECO 47.91.1 relativo al commercio online (primario o secondario) sono 6.968 ovvero il 20% in più rispetto a quelle registrate nel 2018»** (dati CA, marzo 2020).
- **L'e-commerce nel 2020 crescerà del 26%, raggiungendo un valore di acquisti on line di 22,7 miliardi di Euro** (dati del Politecnico di Milano).

Inquadramento normativo

- I diversi piani normativi di riferimento:
 - Normativa di natura civilistica e regolamentare.
 - Normativa fiscale (imposte dirette, indirette):
 - Normativa domestica;
 - Normativa comunitaria (Direttive, Regolamenti).

Inquadramento normativo (segue)

- **Codice Civile:** in particolare le disposizioni sulla vendita.
- **Decreto Legislativo n. 70 del 9 Aprile 2003, di recepimento della Direttiva Comunitaria n. 2000/31/CE** (Direttiva sul Commercio Elettronico). La finalità del decreto è quella di *«...sviluppare un'economia basata sulla conoscenza, di contribuire allo sviluppo e alla modernizzazione dei mercati facilitando il sorgere di nuove forme di gestione dell'attività imprenditoriale, in particolare di medie o piccole dimensioni, promuovendo nuove tipologie di commercio...»*.

Inquadramento normativo (segue)

- **Finalità del Decreto Legislativo n. 70 del 9 Aprile 2003 (segue).**
 - Introdurre regole chiare e trasparenti al fine di approdare a costi di produzione minori e ad una migliore scelta e qualità dei prodotti consegnati, accrescendo così la fiducia dei consumatori nei contratti telematici.
 - Garantire: affidabilità delle comunicazioni in rete, certezza dell'integrità del documento, sistemi rapidi di composizione extragiudiziale delle controversie.

Inquadramento normativo (segue)

- **Codice del Consumo** (D.Lgs n. 206 del 6 Settembre 2005), con il quale sono disciplinati i principali aspetti del rapporto tra imprese e consumatori, quali: la pubblicità, la corretta informazione, il contenuto del contratto, etc.
- **Il regolamento Europeo sulla Privacy** (General Data Protection Regulation - GDPR), approvato con Regolamento UE 2016/679 del Parlamento Europeo applicabile a decorrere dal 25 maggio 2018.

e-commerce e diritto tributario

- Complesse implicazioni ai fini fiscali, specie nei rapporti transnazionali:
 - Imposte dirette: stabile organizzazione e Web tax.
 - Imposte indirette: IVA e non solo (bollo, registro, etc.).
 - Accertamento, sanzioni e riscossione.

e-commerce ed IVA

- Le principali norme che regolano l'IVA:
 - DPR n. 633 del 1972 (normativa domestica).
- L'IVA è un tributo armonizzato UE:
 - Direttiva UE n. 2006/112/CE e successive modificazioni.
 - Regolamento UE di esecuzione n. 282 del 2011.
 - L'importanza della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

e-commerce ed IVA

- Struttura dell'IVA (in breve):
 - Il presupposto soggettivo: imprese / professionisti.
 - Il presupposto oggettivo:
 - Cessioni domestiche di beni mobili ed immobili.
 - Cessioni intra-UE ed esportazioni / **Vendite a distanza UE.**
 - Importazioni.
 - Prestazioni di servizio domestiche ed internazionali.

e-commerce ed IVA (segue)

- Struttura dell'IVA (in breve)
 - **Territorialità.**
 - Momento impositivo.
 - Base imponibile ed aliquote.
 - Adempimenti formali.
 - Fatturazione, registrazione ed obblighi dichiarativi.
 - Sanzioni, accertamento e riscossione / Rilevanza penale.

e-commerce ed IVA (segue)

- La *summa divisio* (quanto alla natura dell'operazione) tra:
 - Commercio elettronico **diretto**: la transazione ha ad oggetto beni immateriali o digitalizzati o prestazioni di servizi resi esclusivamente on line. **PRESTAZIONE DI SERVIZI ai fini IVA**.
 - Commercio elettronico **indiretto**: la transazione ha ad oggetto beni mobili materiali: il «processo di vendita» è effettuato mediante mezzi elettronici, mentre la consegna o spedizione ha luogo secondo i canali ordinari. **CESSIONE DI BENI ai fini IVA**.
- Operazioni B2B e B2C (a seconda che l'acquirente sia un privato o un impresa/professionista).

e-commerce ed IVA (segue)

- Aspetti comuni IVA relativi all' e-commerce diretto ed indiretto
 - Normativa in continua evoluzione: esigenze di semplificazione ma anche di contrasto alle frodi IVA.
 - Tassazione nello Stato UE «di consumo» (al superamento di una soglia oggettivamente modesta) anche per le **operazioni B2C**.
 - Conseguente esigenza, di registrazione IVA in ciascuno Stato «di consumo» dell'Unione Europea (ove sia superata la soglia).
 - La soluzione MOSS: registrazione in un solo Stato ed applicazione dell'IVA, da remoto, secondo le regole di ciascuno Stato di consumo.

Regime IVA dell'e-commerce diretto (ESS)

Regime IVA del commercio elettronico diretto (segue)

Elencazione degli Electronically Supplied Services (ESS) ai sensi dell'Allegato II alla Direttiva UE 2006/112:

- Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- Fornitura di software e relativo aggiornamento;
- Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- Forniture online di musica;
- Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza;

Regime IVA del commercio elettronico diretto

- **Definizione** (Art. 7 del Regolamento UE 282/2011) di **Electronically Supplied Services (ESS)**: 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.

Regime IVA del commercio elettronico diretto (segue)

- La definizione generale di ESS di cui all'Art. 7, comma 1, del Regolamento UE n. 282/2011, è integrata, nei successivi commi 2 e 3, da una lista di fattispecie, rispettivamente rientranti o non rientranti nella categoria degli ESS.
- Il Regolamento n. 282 espressamente esclude dall'ambito degli ESS le cessioni di beni (fisici) per le quali le trattative abbiano luogo tramite mezzi elettronici, l'e-commerce indiretto («quadratura del cerchio»).
- La lista non è esaustiva/tassativa.

Regime IVA del commercio elettronico diretto

- Territorialità IVA in ambito UE:
 - **Prestazioni B2C (Art. 7 octies del DPR n. 633/72)** - L'IVA è dovuta nel luogo di residenza del consumatore/cliente finale salvo il caso in cui si tratti di importi complessivi (con riferimento all'anno precedente) al di sotto della soglia di Euro 10.000. **Consequente obbligo di registrazione ai fini IVA, per il fornitore, nello Stato Membro ove è residente il consumatore finale** **Ciò, salvo opzione MOSS (rinvio alle slides successive).**
 - **Prestazioni B2B** – Luogo di residenza dell'impresa committente, con applicazione del regime di *reverse charge* (criterio ordinario).

Regime IVA del commercio elettronico diretto

- Territorialità IVA in ambito domestico (Italia):
 - I servizi ESS sono soggetti ad IVA.
- Territorialità IVA nei rapporti con soggetti extra-UE:
 - I servizi ESS resi da fornitori extra-UE ad imprese e consumatori residenti in Italia sono soggetti ad IVA.
 - I servizi ESS resi da fornitori italiani a committenti (imprese, privati) extra-UE non sono soggetti ad IVA.

La «Rivoluzione» del MOSS (Mini One Stop Shop)

- Strumento opzionale attualmente limitato all'e-commerce diretto (oltre servizi TTE).
- ATTENZIONE: Sarà utilizzabile, dal 2021, anche in relazione alle vendite a distanza.
- Si tratta di un portale telematico che consente ai fornitori di servizi di e-commerce B2C di non identificarsi in ciascuno Stato Membro di residenza del cliente / consumatore finale.

La «Rivoluzione» del MOSS (segue)

- Attraverso tale portale, Il fornitore «opera» dal proprio Stato di residenza (es. Italia) applicando le regole IVA (aliquota *in primis*) dei vari Stati Membri di consumo (i.e. ove risiedono i clienti finali). L'IVA è inizialmente versata allo Stato di residenza.
- Successivamente, ciascuno Stato Membro di residenza dei fornitori, (es. Italia), attraverso una rete di comunicazione sicura ed affidabile, «gira» ai vari Stati Membri l'IVA ad essi spettante.

Regime IVA dell' e-commerce indiretto (vendite a distanza)

Definizione di vendita a distanza

- **Il Codice del Consumo** definisce il contratto a distanza qualsiasi contratto concluso tra il professionista e il consumatore nel quadro di un regime organizzato di vendita o di prestazione di servizi **a distanza senza la presenza fisica e simultanea del professionista e del consumatore; e ciò mediante l'uso esclusivo di uno o più mezzi di comunicazione a distanza** (ad esempio utilizzando telefono, fax, internet etc.) fino alla conclusione del contratto, compresa la conclusione del contratto stesso.
- Art. 2 della Direttiva 2017/2455 “**vendite a distanza intracomunitarie di beni**”: «le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto ... a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente...» nei confronti di non soggetti passivi IVA.
- Normativa domestica «**vendite in base a cataloghi, per corrispondenza e simili**».

Regime IVA del commercio **elettronico indiretto**

- **Territorialità IVA - Il quadro normativo attuale (Artt. 40-41 DL 331/1993):**
- Cessioni **B2C** – In uscita (dall'Italia) - Tassazione nello Stato Membro del consumatore finale al superamento della soglia complessiva annua di Euro 100.000 (o del minore ammontare stabilito dallo Stato di destinazione).
 - **Conseguenti problemi di identificazione multipla / Inapplicabilità del MOSS**
- Cessioni **B2C** – In entrata (in Italia) - L'IVA si applica in Italia al superamento della soglia di Euro 35.000.
- Cessioni B2B – Valgono le regole ordinarie in tema di scambi da e per l'estero (esportazioni, importazioni, cessioni ed acquisti intracomunitari).

Regime IVA del commercio **elettronico indiretto**

- **Territorialità IVA / Il quadro normativo futuro (1° luglio 2021) ai sensi della Direttiva 2017/2455/UE**
 - Eliminazione delle diverse soglie relative alle vendite a distanza (ed agli acquisti) in ambito B2C: introduzione di un'unica soglia di Euro 10.000 per tutti i Paesi UE. In caso di superamento della soglia, le vendite a distanza si intendono effettuate nello Stato di consumo.
 - Libero accesso al MOSS (attualmente limitato all'e-commerce diretto) per tutti i soggetti passivi, in caso di superamento della suddetta soglia di Euro 10.000.
 - Introduzione di specifici obblighi in capo ai gestori di piattaforme digitali.

Regime IVA del commercio **elettronico indiretto**

- **Il futuro regime IVA delle piattaforme digitali (market place)**
 - ANTEFATTO:
 - Il caso di produttori di piccole dimensioni non in grado di gestire in proprio piattaforme digitali.
 - Presenza di intermediari specializzati («facilitatori») nella gestione di piattaforme digitali.
 - Fenomeno diffuso con specifico riferimento a prodotti di modico valore (150 Euro) che non transitano in dogana. Gravi rischi di evasione.
 - Esigenza di regole chiare in merito all'applicazione dell'IVA.

Regime IVA del commercio **elettronico indiretto**

- **Il futuro regime IVA delle piattaforme digitali (segue)**
 - La futura normativa prevede il coinvolgimento dei «facilitatori» che gestiscono le piattaforme digitali nel processo di applicazione, liquidazione e versamento dell'IVA dovuta sulle vendite a distanza. In particolare, per i casi di:
 - Vendite a distanza di beni importati o spediti da territori extra UE di valore inferiore ad Euro 150;
 - Cessioni di beni nella UE da parte di soggetti extra UE.
 - In tali casi, si assume, per *fictio juris*, che il «facilitatore» acquisti e rivenda (al cliente finale) i beni esposti sulla piattaforma digitale
 - Conseguenti obblighi sostanziali e formali ai fini IVA del «facilitatore»

Esonero dall'obbligo di fatturazione

- **La normativa interna contempla l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura per *“le cessioni di beni effettuate per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante”*** (art. 22 comma 1 n. 1 del DPR 633/72). Le vendite per corrispondenza sono, altresì, esonerate dall'obbligo di certificazione mediante scontrino o ricevuta fiscale (art. 2 comma 1 lett. oo) del DPR n 696/96).
- Restano fermi gli obblighi ordinari di registrazione dei corrispettivi ex art. 24 del DPR n 633/72.
- **Analogo esonero è previsto** (art. 22 comma 1 n. 6-ter del DPR 633/72) **per i servizi ESS resi a committenti non soggetti passivi** (e-commerce diretto B2C)