

E-commerce, Iva a destinazione

L'imposta non è dovuta se il servizio è destinato a committenti o consumatori fuori dall'Ue

I servizi elettronici (c.d. e-commerce diretto) pagano sempre l'Iva "a destinazione": nei rapporti B2B, in base alla regola generale che localizza le prestazioni generiche nel paese del committente; in quelli B2C, in base al criterio speciale che porta la tassazione nel luogo del consumo. L'imposta non è dovuta, pertanto, se il servizio è destinato a committenti o consumatori situati al di fuori dell'Ue. Vediamo meglio questa disciplina, più articolata per i servizi ai consumatori finali.

1. Prestazioni B2B. Per i servizi elettronici fra soggetti passivi non sono previste disposizioni speciali, né riguardo al luogo dell'operazione né riguardo al debitore dell'imposta e agli adempimenti. Si tratta di prestazioni di servizi generiche, localizzate nel paese in cui è stabilito il committente, per cui, ai sensi dell'art. 7-ter dpr 633/72, si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi ivi stabiliti (a prescindere dal luogo in cui è stabilito il prestatore). Se il prestatore risiede in un paese diverso del committente, debitore dell'imposta è quest'ultimo con il meccanismo dell'inversione contabile.

2. Prestazioni B2C. Anche i servizi elettronici B2C, in deroga alla regola generale secondo cui le prestazioni di servizi a privati consumatori sono imponibili nel paese del prestatore, sono invece tassate nel paese in cui è stabilito il destinatario, ai sensi dell'art. 7-octies. Tuttavia, per fini di semplificazione, entro il limite di 10.000 euro annui i servizi elettronici sono invece tassati nel paese del fornitore, fatto salvo il diritto di quest'ultimo di optare comunque per la regola della tassazione nel paese del consumo. Ai fini dell'individuazione del paese del consumo, soccorrono i criteri indicati nelle disposizioni di applicazione contenute nel regolamento Ue n. 282/2011, in specie agli articoli 13-bis,

18, 24, 24-bis, 24-ter, 24-quinquies, 24-septies.

Dato che destinatari delle prestazioni B2C sono i consumatori finali, debitore dell'imposta non può che essere il prestatore del servizio. Nel caso sia stabilito in un paese diverso da quello in cui è dovuto il tributo, il prestatore potrà assolvere l'imposta con una delle seguenti modalità:

- identificandosi ai fini Iva nel paese (o nei vari paesi) di consumo, direttamente o mediante rappresentante fiscale
- attraverso il regime semplificato dello sportello unico, nella versione OSS-UE (se è stabilito nell'Unione) oppure OSS-non UE (se extracomunitario).

La soglia di semplificazione di 10.000 euro. La possibilità di tassare le prestazioni di e-commerce nel paese Ue del prestatore, entro la soglia di 10.000 euro annui, è riservata ai soggetti passivi stabiliti in un solo paese, che hanno effettuato nell'anno precedente prestazioni di servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, nonché vendite intracomunitarie a distanza, per ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro, e fino a quando tale importo non è superato nell'anno di riferimento. Tale limite massimo si riferisce all'ammontare complessivo delle predette operazioni effettuate dal soggetto passivo nell'intera area dell'Ue (al di fuori del paese di stabilimento).

La semplificazione della tassazione all'origine delle operazioni sotto soglia, come accennato, è riservata ai soggetti passivi che sono stabiliti in un solo paese Ue; non possono pertanto avvalersene le imprese che, oltre alla sede principale, hanno anche stabili organizzazioni in altri paesi dell'unione.

Secondo i chiarimenti forniti dai servizi fiscali della Commissione Ue, non possono avvalersi della semplificazione le imprese che effettuano vendite intracomunitarie a di-

stanza con partenza dei beni da più paesi Ue.

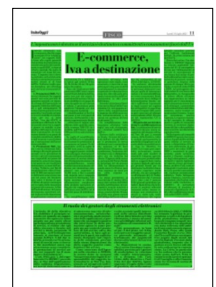
La semplificazione della tassazione all'origine "sotto soglia" non vale, ovviamente, per i fornitori stabiliti fuori dell'Ue.

Esonero dalla certificazione fiscale. Ai sensi del punto 6-ter dell'art. 22, dpr 633/72, per le prestazioni di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione, l'emissione della fattura non è obbligatoria, salvo che sia richiesta dal cliente (l'Agenzia delle entrate, nel corso del Forum fiscale di *ItaliaOggi* del 24 gennaio 2024, ha ridimensionato in questo senso la diversa posizione espressa un mese prima nella risposta n. 582/2022).

Le stesse prestazioni, ai sensi del dm 27 ottobre 2015, erano state escluse dall'obbligo della certificazione dei corrispettivi tramite scontrini o ricevute fiscali; in via temporanea, ai sensi del dm 10 maggio 2019, sono altresì escluse dall'obbligo dell'invio telematico dei corrispettivi di cui all'art. 2 del dlgs n. 127/2015.

In sostanza, attualmente per le prestazioni di servizi rese con mezzi elettronici (nonché per quelle di telecomunicazione e di teleradiodiffusione) verso consumatori finali, non sussiste alcun obbligo di documentazione fiscale, sicché è sufficiente l'annotazione degli incassi nel registro dei corrispettivi; in caso di opzione per il regime OSS, occorre però osservare gli adempimenti indicati all'art. 63-quarter del regolamento Ue n. 282/2011.

Aliquota dei servizi elettronici e pubblicazioni online. Le prestazioni di servizi elettronici devono essere assoggettate all'aliquota ordinaria; l'art. 98, par. 2, secondo comma, della direttiva, infatti, esclude espressamente la possibilità di applicare un'aliquota ridotta ai predetti servizi. Con la direttiva Ue 2018/1713 è stata però intro-



Superficie 95 %

dotta un'eccezione, consentendo agli stati membri di estendere l'aliquota agevolata prevista per i prodotti editoriali su supporti fisici (cartacei oppure digitali) agli analoghi prodotti forniti per via elettronica. La direttiva ha così fornito copertura anche all'Italia, che già assoggettava all'aliquota del 4% l'editoria elettronica (dal 1° gennaio 2015 i libri e dal 1° gennaio 2016 i giornali quotidiani e periodici). Resta fermo che la fornitura di prodotti editoriali trasmessi online rimane comunque una prestazione di servizi e, come tale, esula dall'applicazione del regime speciale monofase previsto per l'editoria tradizionale dall'art. 74, primo comma, del dpr 633/72.

Banca dati online. Con risoluzione n. 120/2017 l'Agenzia ha ritenuto applicabile l'ali-

quota del 4% al corrispettivo dovuto per l'abbonamento al servizio di consultazione di una banca dati online di prodotti editoriali aventi le caratteristiche di giornali, notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, muniti di codice ISBN o ISSN, nel presupposto che, trattandosi di una banca dati bibliografica, le funzionalità di ricerca offerte all'utente non rappresentano un valore aggiunto per il consumatore, tant'è che possono essere fruite da chiunque, a prescindere dalla sottoscrizione dell'abbonamento, anche tramite comuni motori di ricerca. In queste circostanze, osserva l'agenzia, la ragione economica del contratto di abbonamento è quella di consentire l'accesso al contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni aventi le caratteristiche

sopra descritte.

Nella risposta ad interpello n. 69/2019 l'agenzia ha invece escluso l'applicabilità dell'aliquota ridotta al servizio di messa a disposizione di banche dati elettroniche di prodotti privi dei codici ISBN e ISSN e consistenti in guide pratiche, guide normative, quesiti e risposte, scadenziario degli adempimenti, codici normativi vigenti, legislazione vigente, prassi, giurisprudenza, archivio Ccnl, contratti integrativi, testi unici, schede Ccnl, accordi interconfederali, scadenze contrattazione collettiva. Nella fattispecie, spiega l'Agenzia, i servizi non rispondono alla finalità, individuata nella risoluzione n. 120/2017, di permettere all'abbonato di acquisire il contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni muniti di codice ISBN o ISSN.

— © Riproduzione riservata —

Il ruolo dei gestori degli strumenti elettronici

L'articolo 28 della direttiva Iva stabilisce il principio secondo cui quando un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto altrui partecipa ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale. Il principio, nell'ordinamento interno, si rinviene al terzo comma dell'art. 3 del dpr n. 633/72, secondo cui "le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario".

L'art. 9-bis, par. 1, del regolamento Ue 282/2011 prevede che, ai fini dell'applicazione della suddetta disposizione, se i servizi elettronici sono re-

si attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, quale un mercato delle applicazioni, si presume che un soggetto passivo che interviene in detta prestazione agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi, salvo che quest'ultimo, in base agli accordi tra le parti, sia esplicitamente designato (nel rispetto delle condizioni previste dalla stessa disposizione) da detto soggetto passivo come fornitore dei servizi.

Come osservato dall'Agenzia nella circolare n. 22/2016, la norma detta in sostanza "una presunzione legale di responsabilità del soggetto intermediario ai fini Iva, funzionale ad un'agevole individuazione del soggetto passi-

vo che, tra tutti quelli intervenuti nella catena distributiva di un determinato servizio elettronico, è tenuto ad assolvere gli obblighi tributari sulla cessione al consumatore finale".

Tale presunzione, in base al par. 3 del citato art. 9-bis, non opera se il soggetto passivo provvede solamente al trattamento dei pagamenti dovuti al fornitore dei servizi elettronici.

Le disposizioni in esame, che evocano l'analoga responsabilità prevista per i gestori di marketplace in relazione alle vendite intracomunitarie a distanza (cfr. l'art. 14-bis della direttiva e l'art. 2-bis del dpr 633/72), hanno superato il vaglio della Corte di giustizia, che nella senten-

za 28 febbraio 2023, C-695/20, ha ritenuto legittima la presunzione a carico del gestore della piattaforma mediante la quale vengono erogati i servizi elettronici. La questione era stata sollevata nell'ambito di una controversia riguardante Only Fans, alla quale l'autorità fiscale aveva chiesto l'Iva sull'intero corrispettivo pagato dagli utenti dei servizi digitali veicolati dalla piattaforma, imposta che il gestore aveva invece calcolato solo sulla propria commissione. La Corte, in particolare, ha escluso che la presunzione posta dall'art. 9-bis in esame ecceda i poteri spettanti al Consiglio e alla Commissione Ue in tema di norme di esecuzione.

— © Riproduzione riservata —