



ANASPED

la nostra voce



Federazione Nazionale Spedizionieri Doganali • info@anasped.it - www.anasped.it • Numero 5 - anno XI - Maggio 2024



ECOMMERCE INDIRETTO

Il trattamento fiscale degli acquisti

L'e-commerce, sotto il profilo fiscale, viene discriminato dal legislatore fra:

- **e-commerce diretto**, nel quale tutte le fasi contrattuali, compresa la consegna di merci/servizi avvengono esclusivamente utilizzando canali web;
- **e-commerce indiretto**, nel quale sussiste un meccanismo "misto" di negoziazione commerciale, in cui le fasi contrattuali avvengono via web, mentre la consegna della merce avviene in forma tradizionale.

Di seguito, si esaminano le problematiche connesse con il solo e-commerce indiretto (e-commerce, nel seguito).

1. Le operazioni in e-commerce indiretto

Qualora si dia luogo a un'operazione di e-commerce, l'esistenza di una trattativa a mezzo web, in fase precontrattuale o contrattuale: non influenza la natura fiscale dell'operazione in quanto il canale web rappresenta; un mero strumento operativo di conclusione del contratto, non incidendo quest'ultimo sul trattamento tributario dell'operazione.

Pertanto, per le operazioni in parola, è possibile richiamare la tradizionale discriminazione fra operazioni di cessione/acquisto interne, unitarie, extraunitarie.

Rispetto, tuttavia, alle “tradizionali” operazioni di cessione/acquisto, quelle di e-commerce debbono considerare anche, quali elementi distintivi:

- la residenza fiscale del fornitore;
- il paese di provenienza della merce in quanto tali aspetti influenzano il trattamento fiscale delle singole fattispecie fiscali.

2. La disciplina in termini di “residenza fiscale”

La residenza fiscale rappresenta, in un certo senso, la “nazionalità” fiscale di un’impresa, determinandone, sostanzialmente, la soggettività passiva ai fini del trattamento tributario.

Nel nostro ordinamento, la residenza fiscale può riguardare, ai sensi dell’art. 7, comma 1, lett. d) del Dpr 633/72:

- un soggetto che ha la sede legale nel territorio nazionale;
- una stabile organizzazione della stessa impresa non residente (ad esempio una filiale estera di un’impresa, SO nel seguito).

Laddove la “stabile organizzazione” corrisponde a:

- un soggetto stabilmente residente sul territorio dello Stato;
- dotato di mezzi tecnici e umani per lo svolgimento dell’attività.

L’acquisizione della residenza fiscale, una volta realizzata, determina la figura di “soggetto passivo” per l’operatore economico e, di conseguenza, la necessità di rispettare gli obblighi fiscali previsti nell’ordinamento (sia ai fini Iva che ai fini delle imposte sui redditi).

Posto che non vi sono particolari criticità per l’acquisizione della residenza in capo a un soggetto originario del nostro paese, diverso appare l’aspetto in esame laddove un soggetto non residente intenda acquisire una posizione fiscale in Italia.

In tal senso, il legislatore vincola tale opportunità al rispetto di regole diverse, a seconda che il richiedente:

- sia un soggetto passivo residente nella Ue;
- sia un soggetto passivo non residente nell’Unione.

Sotto tale profilo, infatti, il legislatore prevede due procedure alternative di acquisizione, note come:

- identificazione diretta
- rappresentanza fiscale

La prima, prevede che il soggetto non residente acquisisca una posizione Iva in Italia, tramite apposita istanza all’Agenzia delle Entrate. La seconda, prevede che il soggetto non residente nomini un soggetto residente a

rappresentarlo per le operazioni domestiche, ai fini delle imposte nazionali da gestire o liquidare.

La disciplina interna, peraltro, non consente indiscriminatamente il ricorso alle due procedure, essendo esse:

- alternativamente attivabili dal soggetto Ue mentre per i soggetti non unitari;
- è possibile solo ottenere la rappresentanza fiscale.

Sul punto, vi sono peraltro due eccezioni, relative al Regno Unito e alla Norvegia, che dispongono di rapporti di reciprocità fiscale con la Ue, per i quali valgono le norme previste per i soggetti Ue.

3. La provenienza della merce

Per quanto attiene alla provenienza della merce, si tratta di un noto aspetto correlato con la fiscalità Iva, in quanto la provenienza estera (dall’Unione, ovvero dall’esterno dell’Unione) o la destinazione estera (verso l’Unione o l’esterno di essa) comportano effetti diretti sul regime fiscale dell’operazione.

- Questo, infatti, spazia da una generalizzata:
- non imponibilità delle cessioni effettuate verso un soggetto passivo, a un sistema



maggiormente strutturato sotto il profilo degli acquisti/importazioni, che può alternativamente prevedere l'applicazione di Iva (come nel caso di importazioni);

- la disapplicazione di Iva (come nel caso di importazioni effettuate dall'esportatore abituale);
- la particolare gestione dell'Iva con il meccanismo del "reverse charge" (come accade nelle operazioni Ue, noto anche come "inversione contabile").

4. La gestione fiscale degli acquisti web

Poste le premesse, per la corretta gestione delle operazioni in acquisto via web, è necessario correlare contemporaneamente:

- la posizione fiscale del cedente, sotto il profilo territoriale;
- la posizione fiscale del cessionario, sotto il profilo territoriale;
- la movimentazione "fisica" del bene dal cedente al cessionario.

Di conseguenza, si determina una griglia operativa che include una serie difforme di casi, alla quale si ricollega altresì un differenziato;

- trattamento documentale dell'operazione (sotto il profilo del contenuto della fattura emessa);
- trattamento ai fini contabili dell'operazione.

Dall'abbinamento residenza/paese, sul lato degli acquisti sono individuabili due griglie di possibili ipotesi, ovvero:

sotto il profilo del fornitore

- fornitore residente in Italia;
- fornitore residente nella Ue;
- fornitore residente fuori dalla Ue;
- stabile organizzazione che cura l'ordine;

sotto il profilo del paese di provenienza della merce

- merce che parte dall'Italia;
- merce che parte dalla Ue;

- merce che parte dall'esterno della Ue.

Le due griglie, a loro volta, vanno combinate fra loro.

Esaminiamo di seguito i vari casi, utilizzando come discrimine fisso il luogo di partenza della merce. Naturalmente, l'acquirente va comunque inteso come soggetto passivo italiano.

A. Merce che parte dall'Italia

A.1 Fornitore residente in Italia

In questa fattispecie, il fornitore potrebbe configurarsi, alternativamente, come

- soggetto residente in Italia
- SO che gestisce ordine

(*) In questo e nei casi che seguono, la SO gestisce l'ordine di acquisto.



Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / e-fattura con Iva

Modelli intra / nessuno Esterometro / no

A.2 Fornitore residente nella Ue

In questa fattispecie, il fornitore risulta:

- un soggetto passivo residente nella Ue;
- munito di rappresentanza fiscale o identificazione diretta in Italia.

Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / integrazione fattura/reverse charge

Modelli intra / nessuno

Esterometro / si

Nel caso in esame, il cessionario nazionale riceverà obbligatoriamente la fattura (priva di Iva estera) dal fornitore, con la normativa nazionale che impone l'integrazione della fattura, ai sensi dell'art. 17, comma 2 del Dpr 633/72. Per quanto concerne il contenuto della fattura, in essa compare (o dovrebbe comparire) la seguente dizione:

Inversione contabile - art. 194 Direttiva 2006/112/CE

A.3 Fornitore non residente nella Ue

In questa fattispecie, il fornitore è un soggetto passivo:

- non residente nell'Unione;
- munito di rappresentanza fiscale in Italia.

Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / **autofatturazione**
/reverse charge

Modelli intra / nessuno

Esterometro / si

In questa ipotesi, ancora una volta il fornitore emetterà una fattura priva dell'imposta estera. Tuttavia, il cessionario italiano, anche se il fornitore è munito di rappresentante fiscale deve provvedere ad autofatturarsi (art. 17, comma 2).

B. Merce che parte dalla Ue

B.1 Fornitore residente in Italia

In questa fattispecie, il fornitore potrebbe configurarsi, alternativamente, come:

- soggetto residente in Italia;
- SO che gestisce ordine.

Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / **e-fattura con Iva/fatturazione Ue**

Modelli intra / variabile (*)

Esterometro / no

Il caso merita un doveroso chiarimento, in termini di possibile fatturazione.

L'e-fattura (fattura elettronica) compare nel caso di un soggetto passivo/SO italiano.

Tuttavia, il soggetto passivo italiano potrebbe, in alternativa, identificarsi nel paese Ue dal quale viene spedita la merce. Qualora ciò accada, l'operazione configurerebbe un ordinario acquisto unitario (con integrazione della fattura e applicazione del reverse charge).

(*) *La compilazione dei modelli intrastat dipende dalle norme interne italiane (che preve-*

dono delle esenzioni in tal senso, sulle quali non ci soffermiamo).

B.2 Fornitore residente nella Ue

In questa fattispecie, il fornitore risulta:

- un soggetto passivo residente nella Ue;
- munito di rappresentanza fiscale o identificazione diretta in Italia.

Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / **integrazione/reverse charge**
Modelli intra / variabile

Esterometro / si

Sul punto, alcune precisazioni.

Il fornitore, anche se munito di propria partita Iva italiana non può fatturare a un'impresa direttamente con Iva interna.

Infatti, la normativa impone l'integrazione della fattura unionale in casi come questo (art. 17, comma 2). Per quanto concerne il contenuto della fattura, in essa compare (o dovrebbe comparire) la seguente dizione

Cessione intracomunitaria di beni esenti Art. 138 Direttiva 2006/112/CE

Per la compilazione dei modelli intra, si veda la nota al punto precedente.

B.3 Fornitore non residente nella Ue

In questa fattispecie, il fornitore è un soggetto passivo:

- non residente nell'Unione;
- munito di rappresentanza fiscale in Italia.

Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / **autofatturazione/**
reverse charge

Modelli intra / nessuno

Esterometro / si

Il fornitore, in alternativa, potrebbe nominare un rappresentante nel Paese di partenza, per fatturare una cessione unitaria.

In tal caso, si veda l'ipotesi precedente.

C. Merce che parte dall'esterno dell'Unione

C.1 Fornitore residente in Italia

In questa fattispecie, il fornitore potrebbe configurarsi, alternativamente, come:

- soggetto residente in Italia;
- SO che gestisce ordine.

Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / **bolla doganale/fattura estera**

Modelli intra / nessuno

Esterometro / no

Per la rilevazione dei dati, come noto si rilevano separatamente:

- il prospetto di riepilogo dei dati contabili (ex dettaglio dei dati nella previgente bolla doganale), a contabilità Iva;
- la fattura del fornitore estero (in contabilità generale).

C.2 Fornitore residente nella Ue

In questa fattispecie, il fornitore risulta:

- un soggetto passivo residente nella Ue;
- munito di rappresentanza fiscale o identificazione diretta in Italia.

Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / **bolla doganale/fattura estera**

Modelli intra / nessuno

Esterometro / no

Per la rilevazione dei dati, come noto si rilevano separatamente:

- il prospetto di riepilogo dei dati contabili (ex dettaglio dei dati nella previgente bolla doganale), a contabilità Iva;
- la fattura del fornitore estero (in contabilità generale).

C.3 Fornitore non residente nella Ue

In questa fattispecie, il fornitore è un soggetto passivo:

- non residente nell'Unione;
- munito di rappresentanza fiscale in Italia.

Gestione fiscale e amministrativa

Fatturazione / **bolla doganale/fattura estera**

Modelli intra / nessuno

Esterometro / no

Per la rilevazione dei dati, come noto si rilevano separatamente:

- il prospetto di riepilogo dei dati contabili (ex dettaglio dei dati nella previgente bolla doganale), a contabilità Iva;
- la fattura del fornitore estero (in contabilità generale).

D. La natura del documento emesso dal rappresentante fiscale

Un aspetto particolarmente critico inerisce alla validità fiscale della fattura emessa dal rappresentante fiscale, documento spesso emesso da tale soggetto nei confronti del cessionario. Nella Risoluzione 21/2015, con riferimento all'emissione della fattura del rappresentante in un'operazione correlata con un fornitore unitario, e munita della sola partita Iva nazionale, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il documento emesso dal rappresentante fiscale (anche qualora rappresenti un soggetto non unitario) sia da considerare non rilevante come fattura ai fini Iva, richiedendo l'emissione al suo posto, la fattura estera del fornitore. Dal tenore della risoluzione, e con riferimento alle operazioni unitarie, l'operazione andrebbe autofatturata, indipendentemente dal ricevimento del documento del rappresentante. Per quanto attiene ai soggetti non unitari, e con riferimento alle importazioni, pare non inutile ribadire che l'operazione (ai fini Iva) richiede esclusivamente la registrazione del prospetto di riepilogo dei dati contabili dell'operazione, stante il fatto che la fattura estera presentata in dogana va rilevata esclusivamente a costo in contabilità generale. Diversamente dal caso che precede, qualora un soggetto passivo non unitario effettui una cessione di beni (o una prestazione di servizi) a favore di un soggetto passivo nazionale nel nostro paese, si dovrà ricorrere nuovamente all'autofatturazione ex art. 17 della legge Iva.

Daniele Vicario