

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Dr. Peter Winkler
Dr. Stefan Sandrini

Dr. Stefan Engele
Dr. Martina Malfertheiner
Dr. Birgit Bragagna
Rag. Stefano Seppi
Dr. Massimo Moser

Dr. Oskar Malfertheiner
Dr. Alfredo Molinari
Dr. Verena Klauser

Mitarbeiter - Collaboratori

Dr. Karoline de Monte
Dr. Matthias Sepp

Dr. Georg Gasser

Circolare

numero:	97i
del:	2014-12-23
autore:	Dott. Alfredo Molinari Dr. Peter Winkler

A tutti i clienti interessati

Novità Iva nell'e-commerce dal 2015

Dal 1° gennaio 2015, per i servizi di e-commerce¹ resi a privati stabiliti in altri Stati dell'Unione europea, muteranno le regole di territorialità ai fini Iva. L'imposta dovuta sarà quella dello Stato del privato committente² ma la tassazione Iva nei rapporti transfrontalieri con consumatori finali (B2C) potrà essere realizzata in tutta Europa attraverso un'unica identificazione nel Paese di stabilimento (per i prestatori UE) o nel Paese di identificazione (per gli operatori extraUE)³. In questo modo non sarà necessario per tali operatori europei ed extra europei avere un'identificazione specifica in ogni Stato membro in cui erogano i servizi a privati.

1 E-commerce

La novità riguarda il cd. commercio elettronico diretto, ossia la cessione "virtuale" di beni/servizi realizzata **interamente** attraverso il canale mediale, nel quale la rete elettronica è utilizzata dall'acquirente per:

- concludere la transazione;
- scaricare telematicamente il prodotto (bene/servizio) acquistato (nella forma di file digitale);
- eseguire il pagamento.

In altre parole in questo caso non vi è alcuna spedizione di beni attraverso il sistema dello scambio per corrispondenza, altrimenti l'operazione a fini impositivi verrebbe assimilata alla vendita per corrispondenza.

1.1 Servizi di e-commerce

Fanno parte dell'e-commerce⁴:

- a) fornitura di prodotti digitali in genere, ossia la fornitura di software e il relativo aggior-

1 Oltre che per i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione

2 Art. 58, c. 1, della Direttiva 2006/112/CE, come modificato dall'art. 5 della Direttiva 2008/08/CE, ancora in attesa di recepimento nel D.P.R. 633/1972

3 Viene esteso il regime speciale Iva che attualmente si applica ai servizi elettronici da impresa a consumatore (B2C) forniti da prestatori non stabiliti nell'Unione europea (VoES)

4 Art. 7, c. 2, e allegato I del Regolamento di esecuzione 282/2011/UE della Direttiva 2006/112/CE

namento⁵, la gestione a distanza di programmi e attrezzature⁶;

- b) servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica⁷;
- c) servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario⁸;
- d) concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line⁹;
- e) offerte forfettarie di servizi Internet (Internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato¹⁰: è il caso della fornitura di immagini, testi e base di dati¹¹, della fornitura di musica, film, giochi anche d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, sportivi, scientifici o di intrattenimento¹², della fornitura delle prestazioni di insegnamento a distanza¹³.

1.2 Servizi che non sono di e-commerce

A decorrere 1° gennaio 2015¹⁴ non rientrano invece nei servizi forniti per via elettronica:

- a) i servizi di teleradiodiffusione;
- b) i servizi di telecomunicazione;
- 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

5 Ad es. accesso o scaricamento di programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti, bannerblocker, ossia software per bloccare la comparsa di banner pubblicitari, driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti, installazione automatica on line di filtri per i siti web, installazione automatica on line di sbarramenti (firewalls)

6 Ad es. 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

7 Sito o pagina web

8 Ad es. dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo

9 I potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e le parti sono avvertite circa la realizzazione di una vendita per posta elettronica automaticamente via computer

10 Il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, ecc.

11 Ad es. accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica, accesso o scaricamento di fotografie o 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, fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web, utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet

12 Ad es. 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 lontani gli uni dagli altri

13 Ad es. tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analogica vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente, i libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano

14 Art. 7, c. 3, del Regolamento di esecuzione 282/2011/UE, come modificato dall'art. 1 del Regolamento 1042/2013/UE, che ha modificato la lett. a), soppresso le lett. q), r) e s), ed inserito le lett. t) e u)

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;
- t) la prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini;
- u) la prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini.

2 Il cambio di modalità di tassazione ai fini Iva

2.1 Fino al 31 dicembre 2014

Tali prestazioni di servizi rese a privati UE da parte di soggetti passivi stabiliti in un Paese membro sono assoggettate ad Iva nello Stato UE del prestatore¹⁵.

Tali prestazioni di servizi rese a privati extra-UE da parte di soggetti passivi stabiliti in un Paese membro sono fuori campo Iva¹⁶.

Tali prestazioni di servizi rese a privati UE da parte di soggetti passivi stabiliti in un Paese extra-UE sono assoggettate ad Iva nello Stato UE del destinatario (deroga alla regola generale)¹⁷. Per le prestazioni in esame l'operatore extra-UE deve identificarsi nello Stato UE in cui le stesse sono eseguite (salvo che non disponga di una stabile organizzazione) al fine di assolvere l'Iva in tale Stato. Per evitare che tali soggetti debbano identificarsi in ogni Stato UE nel quale operano, è stata introdotta una specifica agevolazione¹⁸, in base alla quale gli stessi possono identificarsi in un qualsiasi Stato UE al fine di poter eseguire i versamenti d'imposta relativi a tutte le operazioni realizzate nell'UE nei confronti di privati¹⁹.

2.2 Dal 1° gennaio 2015

La novità del 2015 è rappresentata dal fatto che a partire da tale data i servizi elettronici prestati a persone che non sono soggetti passivi Iva si considereranno effettuati nel Paese UE del destinatario e non in quello del prestatore. In altre parole **la territorialità Iva** dei servizi elettronici resi nei confronti di privati domiciliati o residenti in un Paese UE viene **ancorata esclusivamente al luogo di stabilimento del committente**, a prescindere da quello del prestatore soggetto passivo (che sia esso UE o extra-UE).

Vengono introdotti dei criteri utili per l'individuazione del luogo di stabilimento del committente (anche tramite presunzioni)²⁰ e vengono previste specifiche disposizioni riguardanti i

15 E' applicabile la regola generale di cui all'art. 7-ter, c. 1, lett. b), del D.P.R. 633/1972

16 Ex art. 7-septies, c. 1, lett. i), del D.P.R. 633/1972

17 Ex art. 7-sexies, c. 1, lett. f), del D.P.R. 633/1972

18 Titolo XII, Capo 6, Sezz. 1 e 2 della Direttiva 2006/112/CE

19 Nell'ambito dell'ordinamento nazionale la disciplina è contenuta nell'art. 74-quinquies del D.P.R. 633/1972 a seguito del quale è stato istituito il servizio "V@t on e-service" (VoES)

20 Art. dal 20 al 24 septies del Regolamento di esecuzione 282/2011/UE, come modificato dall'art. 1 del Regolamento 1042/2013/UE

servizi forniti per via elettronica attraverso il mandato senza rappresentanza²¹ e nel settore alberghiero²².

La comunicazione tramite posta elettronica tra il fornitore e il cliente non realizza un servizio elettronico²³.

3 Il regime speciale Iva

3.1 Il “Regime UE”

Sul piano soggettivo²⁴ si assiste all'estensione agli operatori comunitari del regime già esistente per il commercio elettronico per gli operatori extra comunitari²⁵. Per evitare che il fornitore stabilito in uno dei Paesi membri debba identificarsi in ciascuno Stato membro in cui avviene il consumo dei servizi, costui può adottare il regime speciale denominato "Mini sportello unico" o "Mini One Stop Shop" (MOSS). L'adesione al MOSS consente al fornitore soggetto passivo di assolvere gli obblighi Iva in un solo Stato UE (tramite un portale web), evitando così l'identificazione in ogni Stato UE di consumo dei servizi. E' una concreta semplificazione, in quanto, come detto, le prestazioni devono essere tassate, ai fini Iva, nello Stato del destinatario e non in quello del prestatore.

In particolare, l'operatore, previa registrazione in uno Stato UE di identificazione:

- trasmette telematicamente tramite il MOSS le dichiarazioni Iva trimestrali relative ai predetti servizi resi a privati in altri Stati UE. Tale dichiarazione va presentata entro il 20 del mese successivo al trimestre, anche in assenza di operazioni;
- versa l'IVA dovuta;

allo Stato UE di identificazione.

Quest'ultimo provvede alla trasmissione delle dichiarazioni trimestrali e della relativa IVA incassata ai rispettivi Stati UE di consumo tramite una rete di comunicazioni sicura.

A titolo d'esempio, se un operatore ha la sede in Gran Bretagna e vuole fornire un servizio di e-commerce ad un privato in Italia potrà tassare l'operazione direttamente in Gran Bretagna, attraverso l'amministrazione fiscale dello Stato di stabilimento. Per far ciò il prestatore dovrà registrarsi al "Mini sportello unico"²⁶ del suo Stato di stabilimento²⁷ (UK), presentare telematicamente con cadenza trimestrale una dichiarazione al proprio Stato di stabilimento (UK) con i dati delle transazioni e dovrà versare l'Iva allo Stato di stabilimento (UK). Immediatamente quest'ultimo invierà le dichiarazioni e l'Iva allo Stato in cui la prestazione è stata realizzata (Italia).

3.2 Il “Regime non UE”

Nel “Regime non UE”, il soggetto che, nell'UE:

- non ha la sede della sua attività economica;
- non dispone di una stabile organizzazione;
- non è registrato o non è tenuto a registrarsi;

può scegliere di identificarsi in qualunque Stato UE. Lo Stato UE scelto assegna al soggetto passivo un numero individuale di identificazione Iva (utilizzando il formato EUxxxxxyyyz).

21 Art. 9 bis del Regolamento di esecuzione 282/2011/UE, come modificato dall'art. 1 del Regolamento 1042/2013/UE

22 Art. 31 quater del Regolamento di esecuzione 282/2011/UE, come modificato dall'art. 1 del Regolamento 1042/2013/UE

23 Art. 58, c. 2, della Direttiva 2006/112/CE, come modificato dall'art. 5 della Direttiva 2008/08/CE, nonché Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 03/07/2008, n. 274/E

24 Sul piano oggettivo la novità è l'estensione delle regole del commercio elettronico ai servizi di teleradiodiffusione e di telecomunicazione

25 Titolo XII, Capo 6, Sez. 3 della Direttiva 2006/112/CE, sezione inserita dall'art. 5 della Direttiva 2008/08/CE. In particolare vedasi art. 369 ter

26 Come disposto dall'art. 2, c. 3, del Regolamento 2012/967/UE, che ha modificato il Regolamento di esecuzione 282/2011/UE per quanto concerne questi regimi speciali, i soggetti possono registrarsi al MOSS a decorrere dall'01/10/2014, fermo restando l'effettiva applicabilità dei predetti regimi dall'01/01/2015

27 Dove ha la sua sede o in sua assenza dove dispone di una stabile organizzazione. Se ha più stabili organizzazioni nell'UE può scegliere uno degli Stati in cui ha una delle stabili organizzazioni

I soggetti passivi extra-UE già iscritti al VoES sono registrati automaticamente nel MOSS “mantenendo” la stessa partita IVA.

I nuovi regimi (cd. “Regime UE” e “Regime non UE”) sono facoltativi. Tuttavia, un soggetto passivo che sceglie di avvalersi del MOSS, deve applicarlo in tutti gli Stati UE, ossia, l’applicazione dei regimi in esame non è facoltativa in funzione dello Stato UE. I regimi una volta scelti dovranno essere mantenuti per un triennio (anno della scelta e i due anni successivi).

Il soggetto passivo, in entrambi i casi (cd. “Regime UE” e “Regime non UE”) può identificarsi soltanto in un solo Stato UE.

4 Registrazione ai due regimi speciali Iva²⁸

La registrazione va fatta esclusivamente in via telematica tramite il portale presente sul sito dell’Agenzia delle Entrate²⁹ sia in lingua italiana che inglese.

4.1 Al “Regime UE”

I soggetti passivi domiciliati o residenti in Italia, senza domicilio all’estero, identificati in Italia nonché i soggetti passivi extra-UE con stabile organizzazione in Italia si registrano al MOSS attraverso i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle Entrate, previo inserimento delle proprie credenziali personali.

4.2 Al “Regime non UE”

I soggetti passivi extra-UE senza stabile organizzazione o identificazione in Italia o in altro Stato UE devono richiedere il numero di identificazione compilando il modulo disponibile sul sito Internet dell’Agenzia delle Entrate. Successivamente l’Agenzia, effettuate le verifiche, comunica al richiedente, tramite e-mail, il numero di identificazione Iva attribuito, il codice identificativo per l’accesso ai servizi telematici dell’Agenzia, la password di primo accesso e le prime 4 cifre del codice PIN, unitamente alle istruzioni per accedere alle funzionalità, al fine di completare il processo di registrazione.

5 Fatturazione

5.1 Obbligo di fatturazione e aliquote

Alla luce della nuova disciplina, le fatture emesse dai prestatori italiani, relative ai servizi in questione, dovranno recare l’aliquota dei diversi Stati Ue in cui il servizio è reso³⁰. Più in generale le fatture dovranno seguire le prescrizioni dello Stato di consumo. I prestatori dovranno quindi conoscere le norme di ciascun Stato UE in cui prestano i servizi.

Al fine di ridurre gli oneri connessi alla fatturazione delle operazioni in argomento e all’applicazione delle diverse aliquote Iva, la Commissione europea³¹ ha reso disponibili, sul proprio sito web, le informazioni connesse alle regole vigenti in materia nei diversi Stati dell’Unione³².

Si apprende che l’obbligo di fatturazione, per i servizi “B2C” di e-commerce, telecomunicazione e teleradiodiffusione, è contemplato solo in sei Stati dell’Unione (Cipro, Danimarca, Italia³³, Slovenia, Spagna e Ungheria). In altri Stati (Croazia, Lituania e Romania), invece, la

28 Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 30/09/2014

29 <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzionali/MOSS/>

30 Per una panoramica sulle aliquote vedasi la relativa sezione nel portale dedicato al VoES:

http://www.e-services.agenziaentrate.it/aliquote_iva/index.htm

31 Direzione generale per la fiscalità e l’unione doganale (DG Taxud)

32 http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm#national_rules Si deve cliccare su "Information on selected national VAT rules" e poi su "Report"

33 Da più parti si è auspicato l’inserimento, anche nella normativa italiana, dell’esonero dall’obbligo di certificazione dei corrispettivi per i servizi di e-commerce, analogamente a quanto previsto per il commercio elettronico “indiretto”, le cui operazioni sono considerate cessioni di beni (in tal senso, l’interrogazione parlamentare n. 5-03615 del 24 settembre 2014).

fatturazione non è sempre obbligatoria, ma richiesta solo in specifiche circostanze.

Per quanto concerne le aliquote, alcuni Stati applicano ai servizi di e-commerce, telecomunicazione e teleradiodiffusione la loro aliquota ordinaria: si va dal 27% dell'Ungheria al 15% del Lussemburgo. Altri Stati prevedono invece l'applicazione di aliquote Iva ridotte, in particolare per i servizi di telecomunicazione: è il caso della Francia (2,1%), del Lussemburgo (3%) e della Polonia (8%).

5.2 Momento di effettuazione dell'operazione

Relativamente al momento di effettuazione del servizio (presupposto che integra l'emissione della fattura), le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo³⁴. Nel caso dei servizi di e-commerce, considerato che le transazioni avvengono integralmente on line, l'operazione si perfeziona ai fini Iva nel momento in cui il prestatore riceve l'effettiva disponibilità delle somme pagate dal cliente sul proprio conto corrente³⁵. In tale momento sorge, dunque, l'obbligo di certificare i corrispettivi ricevuti.

6 Documentazione da conservare

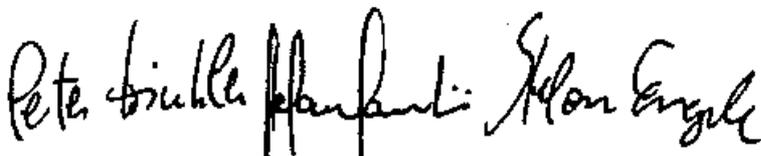
Il soggetto passivo dovrà conservare la documentazione contenente le seguenti informazioni³⁶:

- a) Stato UE di consumo in cui il servizio è prestato;
- b) tipo di servizio prestato;
- c) data della prestazione del servizio;
- d) base imponibile con l'indicazione della valuta utilizzata;
- e) eventuali aumenti o riduzioni successivi della base imponibile;
- f) aliquota IVA applicata;
- g) importo dell'IVA esigibile con l'indicazione della valuta utilizzata;
- h) data e importo dei pagamenti ricevuti;
- i) eventuali acconti ricevuti prima della prestazione del servizio;
- j) in caso di emissione di fattura, le informazioni riportate nella stessa;
- k) nome del destinatario, se noto al soggetto passivo;
- l) informazioni utilizzate per determinare il luogo in cui il destinatario è stabilito o ha l'indirizzo permanente o è abitualmente residente.

Rimanendo a disposizione per ulteriori chiarimenti, porgiamo

Cordiali Saluti

Winkler & Sandrini
Dottori Commercialisti e Revisori
Contabili



³⁴ Ex art. 6, c. 3, del D.P.R. 633/1972

³⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15/02/2013, n. 1, § 3.2

³⁶ Ex art. 63-quater, del Regolamento 2012/967/UE