

**DIRETTIVA Ue** ■ La disciplina Iva si riferisce alle transazioni (beni virtuali e prestazioni) che si eseguono completamente via Internet

# Dall'Europa le novità per l'e-commerce

Sono escluse le operazioni a titolo gratuito (libero accesso alla Rete), nonché i servizi radio e televisione

**D**a poco più di un mese il Consiglio dei ministri economici e finanziari dell'Unione Europea ha approvato, in via definitiva, la direttiva Iva sulle operazioni online che dovrà essere recepita dai Paesi membri entro il 1° luglio 2003 e si applicherà fino al 30 giugno 2006. Le norme potranno essere estese oltre questo limite purché la proroga venga approvata all'unanimità. La nuova regolamentazione si riferisce esclusivamente alle transazioni elettroniche costituenti commercio elettronico diretto.

**Commercio elettronico diretto.** Con questo termine si riferisce a quelle operazioni che si eseguono completamente via Internet (ordine, consegna, pagamento, ecc.).

Il commercio elettronico indiretto, viceversa, si sostanzia in transazioni commerciali

che non si realizzano integralmente attraverso la Rete. In altre parole Internet in questi casi funge da mero strumento di comunicazione al pari del telefono, della posta, del fax. Il bene non può essere trasferito elettronicamente ma è necessaria una consegna o spedizione materiale. Pertanto, ai fini Iva le operazioni di commercio elettronico indiretto hanno un trattamento fiscale analogo a quello previsto per le cessioni di beni.

Al contrario, le operazioni costituenti commercio elettronico diretto rappresentano ai fini Iva prestazioni di servizi.

**La direttiva.** La nuova regolamentazione comunitaria si riferisce alle cessioni di beni virtuali e alle prestazioni di servizi realizzate completamente in via telematica tra operatori economici (soggetti passivi all'imposta sul

## LE OPERAZIONI

Le attività interessate dalla nuova direttiva comunitaria

Progettazione, realizzazione e manutenzione di siti web
Web - hosting
Fornitura di software e aggiornamento degli stessi
Cessioni di immagini, musica, film, giochi
Servizi politici, culturali, sportivi, scientifici, di divertimento
Formazione a distanza
Accesso a banche dati

## I SOGGETTI

Le regole generali di tassazione, in base alle nazionalità del prestatore e committente

Prestatore	Committente	Imposizione Iva
Extra-Ue	Ue	Imponibile nel Paese del committente
Ue	Extra-Ue	Non imponibile nell'Unione Europea
Ue	oggetto passivo comunitario	Imponibile nel Paese del committente
Ue	Privato comunitario	Imponibile nel Paese del prestatore

valore aggiunto) — *business to business* — e tra questi ultimi e i consumatori finali — *business to consumer* (le operazioni interessate dalla nuova direttiva comunitaria sono indicate in dettaglio nella tabella).

Sono escluse dal campo di applicazione della direttiva in esame, le operazioni effettuate per via elettronica a titolo gratuito (libero accesso a

Internet, possibilità di scaricare dati gratuitamente, e le operazioni di commercio elettronico diretto, viene fatto coincidere con il luogo di "consumo", di utilizzo del servizio che corrisponde al luogo in cui il committente ha la propria sede permanente ovvero la propria residenza.

È chiaro pertanto che le operazioni svolte dal prestatore comunitario saranno rispettivamente imponibili ov-

vero non imponibili all'interno dell'Unione europea a seconda che il committente (privato o soggetto passivo d'imposta), abbia o meno la propria sede permanente o residenza, nel territorio della stessa Unione.

Per l'applicazione concreta dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni costituenti commercio elettronico diretto, si dovrà verificare se il committente l'operazione sia un soggetto passivo d'imposta ovvero un consumatore finale e se lo stesso e il prestatore abbiano o meno la propria sede permanente-residenza all'interno del territorio della Ue.

In caso di operazione conclusa tra operatori economici — *business to business* — fiscalmente identificati (soggetti passivi d'imposta) in Paesi diversi e con il commit-

tente il servizio stabilito nell'ambito di un Paese membro, la transazione elettronica risulterà imponibile presso il Paese del committente il quale, al ricevimento della fattura senza Iva, si autoliquiderà l'imposta con il meccanismo di *reverse charge* o autofattura.

Invece, nel caso di operazione elettronica tra un operatore economico e un consumatore finale — *business to consumer* — con quest'ultimo stabilito in un Paese membro diverso da quello del prestatore, la transazione risulterà imponibile:

- presso lo Stato del committente se il prestatore è un soggetto extracomunitario;
- presso lo Stato del prestatore se lo stesso è soggetto passivo d'imposta nel proprio Stato.

PAGINA A CURA DI PAOLO STELLA

## L'IDENTIFICAZIONE

### La «tassa» del primo affare

La transazione elettronica conclusa tra un prestatore extracomunitario e un committente-consumatore finale residente in uno Stato Ue, risulta imponibile presso il Paese comunitario in cui il committente del servizio è stabilito.

Il prestatore extracomunitario per applicare e liquidare l'imposta dovrà procedere a identificarsi presso lo Stato membro in cui il consumatore finale è stabilito.

**L'identificazione.** Ai fini dell'identificazione, il soggetto extra Ue può scegliere lo Stato in cui realizza la prima operazione business to consumer tassabile. Per Stato in cui si realizza la prima operazione tassabile ci si riferisce al luogo nel quale la prestazione viene effettivamente posta in essere e non anche il Paese in cui ha la residenza il committente. In altre parole un soggetto giapponese non anco-

ra identificato in Europa, che cede un software via Internet dalla Germania a un consumatore finale francese, si deve identificare in Germania.

Da taluni è stato fatto notare che l'identificazione potrebbe incontrare problemi in quei Paesi in cui sono accordate specifiche soglie di esonero.

A carico dell'operatore extracomunitario identificato ai fini Iva in uno Stato membro, grava inoltre l'obbligo di conservare per dieci anni i documenti e i dati informativi relativi alle operazioni compiute.

**La dichiarazione trimestrale.** Il prestatore extra Ue dovrà inoltre presentare a cadenza trimestrale una dichiarazione allo Stato membro in cui si è identificato, nella quale dovrà riportare l'ammontare delle operazioni e dell'imposta riscossa suddivisa per ogni Stato membro. La dichia-

razione va presentata entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre; nello stesso termine è necessario provvedere al versamento dell'imposta totale allo Stato di identificazione.

**I compiti degli Stati.** Lo Stato che riscuote l'imposta dovrà procedere successivamente al riaccredito ai singoli Stati membri dell'Iva riscossa dall'operatore extra Ue per cessioni effettuate ai consumatori finali residenti negli stessi Stati. Lo Stato di identificazione dovrà inoltre inviare ai singoli Stati membri i dati della dichiarazione presentata dal prestatore extra Ue relativi al singolo Stato. In base al regolamento 218/92, lo Stato di residenza del committente-consumatore finale, potrà chiedere l'effettuazione di ulteriori controlli (con il sistema "Vies" gli Stati potranno scambiarsi una serie di informazioni e controllare in tempo reale l'identificazione dei prestatori extra Ue) nonché il riscontro presso lo stesso prestatore.

## PRODOTTI EDITORIALI

### Fatture ad aliquote diverse

Le cessioni online e le prestazioni di servizi svolte dal prestatore extra Ue nei confronti dei committenti comunitari (indipendentemente dalle operazioni), dovranno essere assoggettate a imposta standard prevista in cui il consumatore è residente. Le prestazioni dovranno essere documentate e riportate a fianco dell'esempio riportato a Germania al committente italiano con aliquote del 16%, al consumatore o con Iva 16%, al soggetto belga del 16%.

**I prodotti editoriali.** Si cono la distorsione già operazioni elettroniche tradizionali relativo dello stesso o dei prodotti editoriali quotidiani, periodici (giornali e libri) e di un articolo.

c) Dpr 633/72 nonché di un'aliquote agevolata del 4 per cento.

Il trasferimento in forma elettronica dello stesso giornale sconterà in Italia l'aliquote del 20%, in Belgio quella del 21%, in Germania quella del 16%, ecc. (si segnala che la legge comunitaria 2001 ha chiarito che per i giornali online non vi è obbligo di registrazione in tribunale come invece era apparso a 11° indomani dell'approvazione della legge 62/2001. La registrazione è comunque necessaria se si intende partecipare alle provvidenze previste dalla stessa legge 7 marzo 2001, n. 62).

Per le operazioni effettuate in forma elettronica non sarà possibile applicare aliquote ridotte. Questo effetto discende dalla qualificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto delle transazioni elettroniche come prestazioni di servizi.

desime operazioni concluse nel commercio tradizionale ovvero nel commercio elettronico, avranno, ai fini dell'applicazione dell'Iva, diversi momenti di effettuazione (articolo 6 Dpr 633/72) e diversi principi di territorialità dell'imposta (articolo 7).

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo mentre le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. In entrambi i casi tut-

tavia, se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a

Le distorsioni rispetto ai cartacei

La procedura per i non comunitari

## IL VADEMECUM

Cinque esempi pratici di applicazione della nuova direttiva Iva sulle operazioni online

### 1° CASO

Le prestazioni di servizi svolte da un operatore extra comunitario nei confronti di un cliente dell'Unione europea, sia esso soggetto passivo d'imposta ovvero consumatore finale, risultano imponibili nella Ue e precisamente nel Paese del committente. Esempi:

- Un soggetto passivo d'imposta italiano acquista un software da un operatore giapponese non identificato ai fini Iva in Europa. Il committente nazionale riceverà dal prestatore giapponese una fattura senza addebito d'imposta e conseguentemente, ex articolo 17, comma 3, Dpr 633/1972, calcolerà, liquiderà e registrerà l'imposta sul valore aggiunto nazionale emettendo autofattura.
- Un privato italiano acquista via Internet un gioco elettronico da un operatore canadese identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, in Francia. Il consumatore finale riceverà una fattura assoggettata a Iva francese (Iva). Il prestatore canadese verserà l'imposta in Francia applicando le regole del regime speciale precedentemente illustrato.

### 2° CASO

Le prestazioni di servizi svolte da un operatore comunitario nei confronti di un cliente extracomunitario non sono soggette all'imposta Ue. Le stesse potranno essere soggette all'imposta sui consumi applicabile nel Paese del committente extracomunitario. Esempio:

- Prestatore nazionale cede via Internet un gioco elettronico a favore di un committente americano, non identificato ai fini Iva in alcun Paese comunitario. A differenza dell'attuale normativa che richiede una preventiva verifica del luogo ove queste prestazioni sono utilizzate, la modifica della direttiva comunitaria stabilisce che l'operazione in esame non verrà assoggettata a imposta dall'operatore nazionale che pertanto emetterà una fattura fuori campo Iva.

### 3° CASO

Le prestazioni di servizi svolte da un prestatore comunitario nei confronti di un committente comunitario soggetto passivo d'imposta nel proprio Paese membro (diverso da quello del prestatore), sono soggette all'imposta sul valore aggiunto nello Stato in cui il cliente è ubicato. Esempi:

- Committente nazionale richiede l'elaborazione dati a un operatore comunitario identificato ai fini Iva in Germania. Il committente nazionale (soggetto passivo d'imposta) riceverà una fattura senza addebito d'imposta dal prestatore tedesco e pertanto provvederà ad autofatturarsi con le modalità indicate nel 1° caso.
- Un operatore nazionale concede il proprio sito web a un committente identificato ai fini Iva in Francia. L'operatore nazionale dovrà emettere una fattura senza addebito d'imposta mentre il committente francese si dovrà autofatturare (con aliquote standard francese).

### 4° CASO

Le prestazioni di servizi effettuate da un operatore comunitario nei confronti di un committente consumatore privato e pertanto non soggetto passivo d'imposta nel proprio Stato membro, ovunque residente all'interno della Ue, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto nel Paese del prestatore. Esempio:

- Un consumatore finale italiano acquista per via elettronica, un film da un operatore inglese, identificato ai fini Iva in Gran Bretagna. Il privato riceverà una fattura dall'operatore inglese con addebito dell'imposta d'Oltremarica (Vat). La norma è analoga a quella attualmente applicata ex articolo 7, lettera e) Dpr 633/72.

### 5° CASO

Il trattamento previsto al punto precedente è applicabile anche nel caso in cui il prestatore comunitario svolga le proprie prestazioni nei confronti di un operatore economico soggetto passivo d'imposta ubicato nello stesso Paese membro del prestatore. Esempio:

- Operatore nazionale che acquista online un software da un prestatore nazionale. Si tratta di una normale operazione da assoggettare a imposta nazionale con le regole ivi previste: il fornitore emetterà fattura assoggettando la transazione a Iva italiana con aliquote del 20 per cento.