



COMMERCIO ELETTRONICO (e-commerce)

Il commercio elettronico (*e-commerce*) può prevedere la cessione di beni materiali o immateriali con modalità telematiche che consentono il pagamento degli importi e l'esecuzione dell'ordine, ovvero il *download* dei contenuti acquistati (testi, immagini, brani musicali, *software*).

A riguardo, si distinguono due tipologie di commercio elettronico:

1) *Commercio elettronico diretto:*

Consiste nella cessione elettronica di beni virtuali o di servizi quali siti web, programmi, immagini, testi, informazioni, accesso a banche dati, fornitura di musica, film, giochi. Ai fini Iva tali operazioni costituiscono prestazioni di servizi.

2) *Commercio elettronico indiretto:*

Si riferisce alla cessione "fisica" di beni materiali, mediante l'utilizzo della "rete" che facilita la conclusione del contratto e consente il pagamento del corrispettivo. Il bene viene recapitato usando le vie tradizionali. Ai fini dell'Iva tali cessioni si qualificano come cessione di beni.

In base ai soggetti che prendono parte al processo di vendita, il commercio elettronico può essere classificato come segue:

- *business to consumer* (B2C): si tratta delle transazioni commerciali di beni e servizi tra imprese e consumatori finali;
- *business to business* (B2B): si tratta dell'insieme delle transazioni commerciali effettuate tra imprese.

dal 1947

Consulenza Manageriale
Advisory Finanziaria
Controllo di Gestione
Consulenza Amministrativa
Organizzazione Aziendale
Valutazioni e Perizie

Contabilità e Bilancio
Controllo Legale dei Conti
Revisione e Certificazione
Consulenza Tributaria e Iva
Commerciale - del Lavoro
Servizi Telematici

Via Benedetto Croce 6 - 00142 Roma
Tel +39 (06) 5423 96
Cell +39 (377) 7075 698
Fax +39 (06) 5423 9631
www.studiotrementozzi.com | trementozzi@uni.net
P.IVA 06148070581



Commercio elettronico diretto

Il tratto distintivo del commercio elettronico diretto riguarda le modalità di trasferimento dei beni che devono avvenire on-line, indipendentemente dal fatto che:

- il servizio sia fruito tramite " *download*" di un file (musicale, video o immagine)
- sia fruito esclusivamente *on-line* (tramite accesso banche dati in rete, *streaming*)

Per le peculiarità che lo caratterizzano, il commercio elettronico è soggetto ad una specifica disciplina ai fini Iva. Ciò in relazione al fatto che le transazioni possono facilmente coinvolgere controparti (cliente e fornitore) territorialmente residenti in paesi diversi. Infatti, mentre nel caso di controparti residenti in Italia trova applicazione la normale normativa Iva italiana, nel caso in cui il cliente o il fornitore siano basati al di fuori del territorio italiano è necessario valutare con attenzione i profili di "territorialità" dell'imposta.

Per individuare il paese dove l'operazione va assoggettata ad Iva (cioè è "territoriale") occorre procedere alle seguenti distinzioni:

- operazioni in ambito UE
- operazioni in ambito extra-UE

Operazioni in ambito UE: si applica il regime dell'art. 7-ter Dpr 633/72 e dunque occorre distinguere tra operazioni:

- *business to business* (B2B): territoriali nel paese del committente soggetto passivo Iva
- *business to consumer* (B2C): territoriali nel paese del fornitore

Operazioni in ambito extra UE: in tal caso le operazioni seguono il seguente regime:

- committente soggetto passivo Iva: l'operazione è territoriale nel paese del committente ex art. 7-ter Dpr 633/72 (si applica il concetto di *business to business*).
- committente soggetto privato: l'operazione rimane territoriale nel paese del committente in applicazione dei seguenti articoli:
 - se sono rese da soggetti passivi italiani verso privati extra-UE, l'operazione è esclusa da Iva in Italia ex art. 7-septies lett. i) Dpr 633/72
 - se sono rese da soggetti passivi extra-UE verso privati italiani, l'operazione è soggetta ad Iva in Italia ex art. 7-sexies lett. f) Dpr 633/72

La differenza tra operazioni UE ed extra-UE consiste nel fatto che la prestazione viene trattata in modo analogo nell'ambito dei rapporti tra imprese, mentre viene trattata in modo differenziato nell'ambito dei rapporti tra i consumatori privati, infatti il fornitore UE applica la propria Iva nei confronti del privato italiano (non ha dunque alcun obbligo di aprire una partita Iva in Italia), mentre il fornitore extra-UE invece è tenuto ad applicare l'Iva italiana (tramite apertura di una partita Iva in Italia o nella UE).



Commercio elettronico indiretto

Il Commercio elettronico indiretto è assimilato, anche ai fini Iva, alla vendita per corrispondenza. Per tali fattispecie non è obbligatoria *l'emissione della fattura*, a meno che non sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. La disciplina Iva prevede che il momento perfezionativo della transazione coincide con quello della consegna o spedizione della merce, a meno che, prima di tali eventi, non venga effettuato il pagamento. In tal caso, l'operazione si considera effettuata al momento del pagamento.

Sussiste in ogni caso l'obbligo di annotazione delle operazioni nei registri Iva (in particolare nel registro dei corrispettivi), previsto dall'art. 24 del D.P.R. 633/1972. Se è istituito il registro dei corrispettivi, vi andrà annotato l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni effettuate. Si ricorda che qualora venga istituito tale registro e vengano emesse fatture su richiesta dei clienti, i relativi importi al lordo dell'imposta devono essere compresi nell'ammontare complessivo giornaliero, essendo però necessario indicare: "comprese le fatture dal n. ____ al n. ____", in modo tale che le fatture siano considerate come *"fatture da corrispettivo"* e non vengano conteggiate ai fini Iva.

Nel caso però di fatturazione differita (entro 15 giorni dalla data di consegna della merce), c'è l'obbligo di tenere anche un registro delle fatture emesse (immediate e differite). Si consideri che l'emissione della fattura e l'istituzione di un registro delle fatture emesse, consente di utilizzare la procedura di variazione prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/72 nel caso in cui il cessionario restituisca i beni al venditore (ad esempio esercitando il diritto di recesso).

Qualche dubbio interpretativo si è avuto nei casi in cui i beni ceduti, per cui non è stata prodotta la fattura, vengano restituiti al fornitore. Per risolvere tale criticità si fa riferimento alla risoluzione n. 274/E del 5 novembre 2009 dell'Agenzia delle Entrate. In tale documento, l'Agenzia delle Entrate asserisce che per recuperare l'IVA sui resi di merce nell'ambito dell'attività di commercio elettronico indiretto, che non comportino l'obbligo di fatturazione, il contribuente deve fornire la documentazione che consenta l'identificazione degli elementi necessari a correlare la restituzione al medesimo bene risultante dal documento che prova la vendita originaria quali:

- le generalità del soggetto acquirente;
- l'ammontare del prezzo rimborsato;
- il codice dell'articolo oggetto di restituzione;
- il codice di reso (quest'ultimo deve essere riportato su ogni documento emesso per certificarne il rimborso).

Poiché il cliente può richiedere l'emissione della fattura, è opportuno predisporre il sito internet in modo che sia possibile, per l'acquirente, effettuare la relativa opzione e, conseguentemente, indicare i dati necessari alla fatturazione. Inoltre, le operazioni in commento non sono soggette all'obbligo di certificazione fiscale (mediante scontrino o ricevuta) ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. oo) del DPR 696/1996.

Nel caso di cessioni a clienti esteri, europei o extra-UE, si configurano diverse possibilità:

Cessioni nei confronti di soggetto Extracomunitario (norma di rif. art. 8 DRP 633/1972)
Qualora l'impresa italiana invii i propri prodotti a clienti esteri (sia imprese, sia consumatori) non residenti nel territorio comunitario, trova applicazione la disciplina relativa alle cessioni



all'esportazione; in tal caso, l'impresa italiana fattura non imponibile senza l'applicazione dell'Iva e può computare i corrispettivi delle cessioni all'esportazione ai fini del calcolo del *plafond* per la qualificazione di "esportatore abituale".

L'art. 8, comma 1, lett. a) del D.P.R. 633/1972 stabilisce che l'esportazione debba essere provata dal documento doganale.

Cessioni nei confronti di acquirente privato intra UE (norma di rif. art. 41, c. 1 lett. b) D.L. 331/1993)

Le cessioni intracomunitarie effettuate verso acquirenti privati UE scontano l'Iva in Italia, se l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente e non supera in quello in corso la soglia di euro 100.000,00 o il minor ammontare previsto in ogni Stato dall'art. 34, Direttiva n. 2006/112/CE.

Le vendite effettuate verso i paesi comunitari ad acquirenti privati non hanno l'obbligo di compilazione dell'Intrastat.

Cessione nei confronti di soggetto passivo di imposta UE (norma di rif. art. 41, c.1 lett. a) D.L. 331/1993)

Le cessioni intracomunitarie verso soggetti passivi di imposta UE non applicano l'Iva in fattura, mentre l'acquirente assoggetta ad Iva l'acquisto intracomunitario nel Paese ove arrivano le merci e rispetta tutte le regole conseguenti.

L'effettuazione della cessione intracomunitaria verso soggetti passivi d'imposta UE comporta l'obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat ed è rilevante ai fini del *plafond*

Si ricorda che le fatture emesse per le cessioni intracomunitarie vanno annotate distintamente dalle altre operazioni interne, nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi di cui all'art. 23 e 24 del D.P.R. 633/1972.

ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI

Quando il commercio elettronico è rivolto nei confronti del consumatore finale, esso è assimilato al commercio al dettaglio. In particolare si applicano le disposizioni previste per la "*vendita per corrispondenza o altri sistemi di telecomunicazione*".

Trova pertanto applicazione la disciplina dell'art. 18 del D.Lgs. 114/1998, che prevede l'obbligo di comunicazione preventiva al Comune. In particolare almeno 30 giorni prima dell'inizio attività, la società deve presentare al Comune nell'ambito del quale ha la propria sede legale, il Modello di comunicazione denominato COM6BIS.

Questo modello non è soggetto all'imposta di bollo e va compilato in tre copie: una per il Comune, una per la società e una per la Camera di Commercio, da presentare al Registro delle Imprese, entro 30 giorni dall'avvio dell'operazione.

Ogni copia va datata e firmata in calce.

In applicazione dell'istituto del silenzio assenso, trascorsi 30 giorni da quando il Comune ha ricevuto la comunicazione, l'attività può essere iniziata.

Per quanto riguarda la modulistica da inviare all'Agenzia delle Entrate, bisogna comunicare l'indirizzo del sito *web* ed i dati identificativi *dell'internet service provider* utilizzando il modello variazione dati Iva, così come previsto dall'art. 35, comma 2, lett. e) del D.P.R. 633/1972.



DROPSHIPPING

Il *dropshipping* rappresenta una delle nuove frontiere dell'*e-commerce* e consiste nella possibilità di vendere i propri prodotti *online* senza avere un magazzino fisico, evitando quindi il problema dell'invenduto: il venditore si affida al *dropshipper*, che spedisce direttamente i prodotti all'acquirente finale, fornendo garanzia e supporto. Il venditore *online* assume la figura del procuratore d'affari, procurando nella pratica il cliente e aggiungendo il proprio *mark-up* al prezzo finale.

Il *dropshipping* è un modello di vendita a distanza attraverso cui si permette ad un soggetto di offrire ad un cliente finale un prodotto senza detenere alcuna merce in magazzino, mediante trasferimento al fornitore (*dropshipper*) gli ordini ricevuti dai propri clienti.

Sarà a carico del *dropshipper* la gestione logistica dell'operazione, ivi incluse le attività di stoccaggio, di imballaggio e della successiva spedizione del prodotto al cliente finale.

L'utilizzazione del *dropshipping* prevede l'applicazione di un preciso schema applicativo che prevede la redazione di un contratto di collaborazione commerciale tra il *dropshipper* e il gestore del sito di *e-commerce*, legati alla gestione ed evasione degli ordini, nonché alle commissioni applicabili dal gestore del portale sui prodotti da lui venduti.

In particolare, lo schema del *dropshipping* è il seguente:

- il sito *e-commerce* raccoglie l'ordine del cliente finale e il corrispettivo per il prodotto ordinato;
- il gestore del sito *e-commerce* comunica l'ordine ricevuto direttamente al produttore/fornitore;
- il produttore/fornitore prepara, imballa e invia le merci ordinate all'indirizzo dell'acquirente; l'invio avverrà indicando sulla confezione il nome o il logo dell'impresa di *e-commerce*, come se l'invio fosse stato effettuato direttamente da questa;
- il gestore del sito di *e-commerce* pagherà al produttore il prezzo di listino/catalogo del bene, trattenendo per se la differenza rispetto al prezzo di vendita al pubblico.

Solitamente in tali contratti il fornitore/produttore (*dropshipper*) si impegna a comunicare all'impresa di *e-commerce* tutte le informazioni sui prodotti, codice di vendita, le caratteristiche tecniche, metodi di conservazione, il catalogo, oltre a fornire le foto dei prodotti e ogni altra informazione o materiale pubblicitario utile alla descrizione e alla vendita degli stessi. Aspetto molto importante è la gestione del *software*. Avere un *software* di gestione integrato tra *dropshipper* ed *e-commerce* è un aspetto fondamentale. Il produttore/fornitore sarà direttamente responsabile per eventuali danni a cose o persone dovuti a difetti del prodotto o comunque all'utilizzo dello stesso da parte degli acquirenti o consumatori finali.

Il contratto di *dropshipping* dovrà indicare le tipologie di spedizione, la tempistica e i costi indicativi, fissando i termini, a carico del fornitore/produttore, per l'invio dei prodotti entro un certo tempo dal ricevimento dell'ordine.

L'utilizzo del *dropshipping* non influisce sulla normativa fiscale, ovvero quella dell'*e-commerce*.