FANTOZZI & ASSOCIATI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Taxand

E- COMMERCE PROFILI FISCALI – L'IVA

Avv. Carlo Sallustio
Ph.D. in Tax Law

Treviso, 7 giugno 2016

E-commerce diretto e indiretto

COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO

tutte le fasi dell'operazione hanno luogo on-line su internet (ordine di acquisto, trasmissione del bene digitale, pagamento del corrispettivo tramite carta di credito, bancomat o bonifico telematico…) e il bene oggetto dell'operazione ha formato «digitale» (in formato elettronico)

COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO

internet costituisce solo lo strumento per l'effettuazione dell'ordine (al pari del telefono o della corrispondenza) mentre il bene oggetto dell'operazione è trasfuso su un supporto «materiale» (i.e. non digitale: libro cartaceo, DVD, CD ROM, etc.)

© Fantozzi & Associati

Iva nei rapporti internazionali - profili introduttivi

Requisiti affinché una operazione rientri nel campo di applicazione dell'IVA.

1)Requisito oggettivo: deve avere ad oggetto cessioni di beni o prestazioni di servizi oppure consistere in importazioni

2)Requisito soggettivo: deve trattarsi di operazioni poste in essere nell'esercizio dell'impresa o dell'arte o della professione (tranne che nel caso delle importazioni, rilevanti ai fini IVA «da chiunque effettuate»: cfr. art. 1 del DPR 633 del 1972)

3)Requisito territoriale: deve trattarsi di operazioni poste in essere (o che si considerano poste in essere) nel territorio dello Stato

© Fantozzi & Associati

Iva nei rapporti internazionali - profili introduttivi

Requisito oggettivo:

nozione generale di cessioni di beni ex art. 2: cessioni a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale *«su beni di ogni genere»)*

nozione generale di prestazioni di servizi ex art. 3: prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, di appalto,…e in genere da prestazioni di fare non fare e permettere.

Rientrano tra le prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a «beni immateriali» (diritti d'autore, invenzioni industriali,…)

© Fantozzi & Associati

E-commerce diretto - Elenco indicativo servizi forniti per via elettronica ex art. 56. par. 1, lett. k), Dir. Iva n. 112/2006. (all.to II Reg.to 282/2011)

Dall'art. 56, co. 1, lett. K, Dir. 112/2006, discende che **le cessioni di beni digitali sono sempre prestazioni di servizi quando rientrano** tra i ***«servizi prestati tramite mezzi elettronici, segnatamente quelli di cui all'allegato II»*** della medesima direttiva.

Allegato II della Dir. 112 del 2006 – Elenco indicativo (non esaustivo) di **servizi forniti per via elettronica ex art. 56, par. 1, lett. K**

«1) Fornitura di siti web e web–hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;

2) fornitura di software e relativo aggiornamento;

3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;

4) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali,artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;

5) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.»

Specificazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici

Specificazione di cosa sono i servizi prestati tramite mezzi elettronici di cui alla direttiva 2006/112/CE :

Cfr. art. 7 Reg. UE n. 282/2011 – Si tratta di servizi:

a) forniti **tramite Internet o una rete elettronica**;

b) la cui **natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata**;

c) corredata di un **intervento umano minimo** e **impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione**

E-commerce diretto – l'eliminazione dell'obbligo di emissione della fattura per il B2C

Per le operazioni svolte sino al 31 dicembre 2014, gli operatori dell'e-commerce diretto erano obbligati ad emettere fattura anche nei confronti dei privati consumatori.

Ciò comportava oneri documentali e complicazioni incompatibili con la l'attività d'impresa on-line.

Finalmente, con DM del 27 ottobre 2015 (attuativo dell'art. 7, comma 2 del D. Lgs. n. 42 del 2015), si sono esonerate dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici rese a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione (salva richiesta del cliente).

Resta l'obbligo di emissione della fattura nei rapporti B2B.

© Fantozzi & Associati

Operazioni qualificabili come cessioni di beni – e-commerce indiretto

L'operazione si qualifica come cessione di beni se il **bene oggetto dell'operazione IVA è in formato tradizionale** (libro in formato cartaceo) **o comunque «materiale»** (CD, DVD in plastica, etc.).

In questi casi la rete è solo un mezzo per l'effettuazione dell'operazione (al pari del telefono, della corrispondenza, etc.) e la disciplina IVA non si discosta da quella prevista per le tradizionali **vendite a distanza.**

La cessione, la concessione, la licenza di beni immateriali (diritti di sfruttamento economico di opere dell'ingegno) a titolo oneroso si qualifica **sempre** come **prestazione di servizi**, a prescindere dal suo oggetto e dal canale (telematico o tradizionale) attraverso cui ha luogo l'operazione.

E-commerce indiretto

Per tali fattispecie **non** è mai stata obbligatoria l'emissione della fattura, a meno che non sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, Cfr. art. 22, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972:

L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione: 1) per le cessioni di beni effettuate (...) per corrispondenza (....).

Profilo pratico: predisporre il sito internet in modo che l'acquirente possa effettuare la relativa opzione (possa indicare i dati per la fatturazione).

NB Art. 101, comma 2 della legge 21 novembre 2000, n. 342: non obbligatorietà della emissione della fattura se il pagamento è effettuato "*con l'intervento di intermediari finanziari abilitati*" (es. carte di credito), sia alla necessità della "*presenza di idonea documentazione*".

© Fantozzi & Associati

E-commerce indiretto

Nel commercio elettronico indiretto trova applicazione l'art. 2, comma 1, lett. oo) del d.P.R. 696/1996.

"*Non sono soggette all'obbligo di certificazione ... (scontrino o ricevuta fiscale): oo) le cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, limitatamente a dette cessioni.*"

Sufficiente l'annotazione sul registro dei corrispettivi del totale delle operazioni giornaliere ex art. 24 del D.P.R. n. 633/1972.

Nell'ipotesi in cui vengano emesse fatture su richiesta o meno dei clienti, occorrerà istituire, oltre al registro dei corrispettivi, il registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/72 (cfr. R.M. 20.01.1994, n. 2615).

© Fantozzi & Associati

E-commerce indiretto

Trattamento dei cc.dd. resi in caso di mancata emissione della fattura

Ris. n. 274/E del 5 novembre 2009

Per l'Agenzia delle Entrate è possibile recuperare l'IVA sui resi di merce nell'ambito delle attività di commercio elettronico indiretto che non comportano emissione di fattura/scontrino/ricevuta fiscale, se il contribuente fornisce la documentazione che consente di identificare gli elementi necessari a correlare la restituzione del medesimo bene oggetto della vendita originaria. Tra i dati necessari:

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

E-commerce indiretto – operazioni intra comunitarie

Acquisti e le vendite effettuate fra soggetti residenti in diversi paesi dell'UE. Per vendite a distanza o per corrispondenza, cui sono assimilate le cessioni tramite e-commerce indiretto, per il D.L. n. 331 del 30 agosto 1993 l'imposta viene applicata nel **paese di destinazione, salvo che non si superino determinate soglie; al superamento, l'IVA si applica nello Stato di partenza del bene**.

N.B. porre attenzione:

a)alla tipologia del soggetto acquirente (privato consumatore o soggetto passivo), e

b) all'ammontare delle operazioni poste in essere per approntare i corretti adempimenti fiscali.

© Fantozzi & Associati

E-commerce indiretto – regola generale per operazioni intraUE

Cedente italiano – cessionario privato consumatore UE

Le operazioni effettuate dal cedente italiano verso cessionari (non soggetti IVA) di altri Stati membri, **scontano l'IVA in Italia** a condizione che:

1) I beni siano spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di un altro Stato membro; e

2) l'importo annuo delle vendite nello Stato membro di destino, nell'anno precedente e nell'anno in corso, non superi Euro 100.000, o il minor ammontare stabilito in ogni Stato membro di destinazione, secondo la Direttiva 2006/112/CE.

© Fantozzi & Associati

E-commerce indiretto – regola generale per operazioni intraUE

Cedente italiano – cessionario privato consumatore INTRA UE OPZIONE.

Il cedente può effettuare opzione triennale (in dichiarazione) per il regime IVA ordinario anche se non ha superato il limite citato per l'applicazione dell'IVA nel **paese di destinazione**.

Opzione volontaria o superamento limiti comportano nomina del rappresentante fiscale nello Stato membro di destinazione o identificazione diretta.

Emissione fattura non imponibile ex art. 41 del D.L. n. 331/1993 al rappresentante fiscale o, se il soggetto si è identificato, a "se stesso" con la partita IVA ottenuta nel paese UE.

Il cedente predisporrà i modelli Intrastat ai fini fiscali e statistici.

© Fantozzi & Associati

E-commerce indiretto – regola generale per operazioni intraUE

Cedente italiano e cessionario soggetto passivo IVA appartenente ad altro Stato membro.

L'operazione si configura come una normale cessione intracomunitaria, non imponibile IVA ex art. 41 del D.L. n. 331/1993 e, pertanto, l'acquirente verserà l'IVA nel proprio paese, emettendo ed integrando la fattura ricevuta secondo la tecnica del *reverse charge*.

© Fantozzi & Associati

E-commerce indiretto – regola generale per operazioni intraUE

Cedente italiano e cessionario soggetto passivo o privato, entrambi extra UE.

L'operazione si configura come una normale cessione all'esportazione, pertanto il cedente emetterà fattura non imponibile ex. art. 8 del D.P.R. n. 633/72 e presenterà apposita dichiarazione in dogana per acquisire il cosiddetto "*visto uscire",* il quale rappresenta la prova dell'avvenuta esportazione definitiva del bene ceduto.

E-commerce indiretto – momento impositivo

Momento impositivo: art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 (quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate ai fini IVA)

Conseguenze: esigibilità dell'imposta e obbligo di emissione della fattura.

Cessioni di beni mobili : imponibili nel momento della consegna o spedizione dei beni, ma se il pagamento avviene prima di consegna e spedizione, il momento impositivo è anticipato alla data del pagamento.

Cessioni intracomunitarie: si considerano effettuate all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione (art. 39, del D.L. 331/93). Se è emessa fattura in via anticipata, l'operazione intracomunitaria si considera effettuata (nei limiti del fatturato) alla data della fattura.

Prestazioni di servizi: se rese a soggetti residenti nel territorio dello stato o a privati non residenti, il momento impositivo è il pagamento del corrispettivo, me se la fattura è emessa in un momento antecedente, il momento impositivo è anticipato alla data di emissione della fattura.

© Fantozzi & Associati

E-commerce indiretto – momento impositivo nell'e-commerce

Momento impositivo nell'ambito dell'e-commerce (diretto e indiretto):

Di regola coincide con il pagamento tramite internet che il cliente effettua al momento dell'ordine.

Come si identifica il momento di effettuazione se si utilizza la carta di credito?

Per Il Fisco nel momento in cui il beneficiario riceve comunicazione dell'avvenuto accredito (così Ris. Min. 05.08.1994, n. 138/E).

Regole generali sulla territorialità in tema di prestazioni di servizi

Elemento territoriale – il luogo di effettuazione dell'operazione rientrante tra i servizi prestati per via elettronica

Regola generale sancita dall'art. 7-*ter* del DPR 633/72 sull'IVA è che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) Quando sono **rese a soggetti** passivi **IVA stabiliti in Italia** (nel territorio dello Stato);o

b) Quando sono **rese da soggetti** passivi **IVA stabiliti in Italia a committenti non soggetti passivi**

© Fantozzi & Associati

Deroghe al principio di territoriali in tema di servizi resi per via

Deroghe ad art. 7-ter, co. 1, lett. b) per servizi resi per via elettronica

1)Art. **7-*sexies,*** lett. ***F,*** DPR 633/72: **si considerano effettuati in Italia** (nel territorio dello Stato) e soggetti ad IVA **i servizi prestati per via elettronica resi da soggetti passivi IVA stabiliti in Italia a soggetti stabiliti fuori dall'UE** se **il committente è domiciliato in Italia** o **è ivi residenti senza domicilio all'estero.**

2) Art. **7-*septies, lett. I,*** DPR 633/72: **non si considerano effettuati In Italia**(i.e. sono **fuori campo IVA**) **i servizi prestati per via elettronica** e **resi da soggetti passivi IVA stabiliti in Italia a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dell'UE.**

© Fantozzi & Associati

Regime speciale per imprese operanti in ambito B2C
E-commerce diretto

Regime speciale ex art. 74-quinquies DPR 633/72 (imprese operanti in ambito B2C)

E' un regime opzionale (denominato *one-stop-shop*) relativo ai servizi elettronici offerti a clienti privati residenti in Italia da imprese residenti/domiciliate fuori dall'UE.

In particolare, il regime speciale, applicabile solo a soggetti passivi non residenti né stabiliti nell'UE (non si applica, ad esempio, a Google, che è una società americana, ma ha una S.O. in Irlanda), intende evitare che una società, non residente né stabilita nell'UE, che fornisce servizi elettronici a clienti privati residenti nell'UE, si debba identificare ai fini IVA in ogni Stato UE in cui vende a privati.

Tale regime, previsto dalla Direttiva n. 112/2006, permette alla suddetta società di identificarsi in un solo Stato UE

Regime speciale per imprese operanti in ambito B2C
E-commerce diretto

Il soggetto passivo extra UE sceglie lo Stato in cui identificarsi: ad esso (alla sua Amministrazione Finanziaria) invia un formulario elettronico con i suoi dati e la richiesta di identificazione.

In Italia questo regime è gestito dall'Agenzia delle Entrate tramite il Centro Operativo di Pescara (ad esso è dedicato il sito V@T on E-Services: http://www.e-services.agenziaentrate.it);

Lo Stato UE di identificazione fornirà, quindi, al soggetto passivo non residente un numero identificativo IVA "particolare", preceduto dal prefisso EU, ad esempio: EU123456789 (non è incluso nel sistema VIES).

© Fantozzi & Associati

Regime speciale per imprese operanti in ambito B2C – e-commerce diretto

Una volta identificatasi, la società soggetto passivo extra-UE non residente:

1) fattura applicando l'IVA vigente nel Paese in cui risiede il privato a cui vende il servizio elettronico;

2) presenta trimestralmente per via telematica, una dichiarazione/ liquidazione dell'IVA riscossa, distinguendo per ogni Stato UE di consumo;

3) versa contestualmente l'IVA riscossa presso il conto bancario indicato dall'Amministrazione finanziaria presso cui ha fatto domanda di identificazione;

4) conserva la documentazione inerente alle transazioni per un periodo di 10 anni, durante il quale detta documentazione può essere richiesta elettronicamente dallo Stato membro di consumo tramite lo Stato membro di identificazione;

© Fantozzi & Associati

1° gennaio 2015 - Cambiamenti in tema di territorialità B2C e di regime speciale per imprese operanti in ambito B2C

Il Regolamento UE n. 815 del 2012 le regole per la tassazione delle prestazioni con cui sono resi servizi elettronici (e di telecomunicazione e teleradiodiffusione) a persone che non sono soggetti passivi …

Il luogo di tassazione è sempre quello dello Stato UE in cui si trova il privato consumatore, anche quando il prestatore del servizio è un soggetto passivo IVA residente nell'UE.

Inoltre, il regime speciale B2C può essere adottato anche da imprese UE, ma con esclusione dello Stato UE di stabilimento dell'impresa (i.e. dove svolge la sua attività economica o si trova una sua stabile organizzazione). Si tratta del c.d. M.O.S.S. (Mini One Stop Shop).

© Fantozzi & Associati

Il c.d. MINI ONE STOP SHOP (MOSS)

In base alle nuove regole europee, infatti, la tassazione ai fini Iva di tali operazioni avviene nello Stato membro del consumatore finale (*Stato membro di Consumo*) e non in quello del prestatore (*Stato membro di identificazione*).

Il MOSS, dunque, evita al fornitore di identificarsi presso ogni *Stato Membro di Consumo* per effettuare gli adempimenti richiesti (dichiarazioni e versamento).

In pratica, optando per il MOSS, il soggetto passivo trasmette telematicamente, attraverso il Portale elettronico, le dichiarazioni Iva trimestrali ed effettua i versamenti esclusivamente nel proprio Stato membro di identificazione, limitatamente alle operazioni rese a consumatori finali residenti o domiciliati in altri *Stati Membri di Consumo*.

Le dichiarazioni trimestrali e l'Iva versata acquisite dallo Stato membro di identificazione sono trasmesse ai rispettivi *Stati Membri di Consumo* mediante una rete di comunicazioni sicura.

© Fantozzi & Associati

Esemplificazione casistica delle operazioni Iva in relazione al principio di territorialità

1- Operazione posta in essere fra soggetti passivi IVA di un medesimo Stato. Si realizza una operazione interna soggetta al regime IVA interno.

2- Operazione effettuata tra soggetti passivi IVA stabiliti fiscalmente in Stati UE diversi (B2B). L'operazione è imponibile nel luogo del committente soggetto passivo d'imposta che provvede all'auto-fatturazione. Pertanto, se il committente è il soggetto passivo IVA italiano, dovrà adempiere a quanto previsto dall'art. 17, 3° co. DPR 633/1972 (Reverse charge) o dall'art. 46 D.L. 331 1993, integrando la fattura e applicando l'aliquota Iva vigente in Italia.

3- Operazione tra soggetto passivo UE e privato consumatore residente in altro Stato UE (B2C). Operazione tassata nello Stato del prestatore soggetto passivo IVA.

© Fantozzi & Associati

Esemplificazione casistica delle operazioni Iva in relazione al principio di territorialità

...continua ...

4- Operazione tra operatore extra UE e consumatori finali residenti nell'UE. Il luogo di tassazione è quello del committente – consumatore. Il prestatore estero deve identificarsi nello Stato del committente se non si è già identificato in altro Stato UE (regime speciale previsto dall'art. 26-quater della VI direttiva; art. 74-quinquies DPR 633/1972).

5- Operazione tra operatore extra UE e soggetto passivo UE. La tassazione ha luogo nello Stato del committente europeo che provvede all'autofatturazione (reverse charge).

6- Operazione tra soggetto passivo IVA UE e committente privato consumatore residente in Stato extra UE: non imponibilità in Italia, a prescindere dal luogo di utilizzazione.

© Fantozzi & Associati

ADEMPIMENTI IVA IN TEMA DI FATTURAZIONE – AUTOFATTURAZIONE –

Prestazioni di servizio B2B rientrano nell'ambito di applicazione dell'art 7-ter, c. 1, lett. a) del decreto istitutivo dell'IVA.

Le prestazioni **ricevute** da un operatore soggetto passivo IVA da parte di un soggetto passivo non residente (UE oppure Extra UE) soggette ad imposta con **autofattura ex art. 17,comma 2,**del D.P.R. n. 633/1972.

L'operatore nazionale dopo aver integrato la fattura ricevuta con imponibile ed IVA e averla registrata nel registro vendite e in quello acquisti dovrà presentare il modello INTRASTAT (INTRA 2- *quater*).

Le prestazioni **rese** da un soggetto passivo Italiano nei confronti di operatori non residenti (UE oppure Extra UE) sono fuori campo IVA e dunque l'operatore emetterà una fattura a sensi dell'art. ***7- ter.***

© Fantozzi & Associati

ADEMPIMENTI IVA IN TEMA DI FATTURAZIONE – AUTOFATTURAZIONE –

Nel caso di prestazione nei confronti di un soggetto UE il soggetto passivo italiano deve presentare ulteriormente il modello INTRASTAT (INTRA 1- *quater*).

L'acquisto di servizi elettronici in Italia, da parte di un soggetto passivo d'imposta, segue le regole ordinarie prescritte dall'art. 7-ter.

Pertanto, il soggetto passivo provvederà ad emettere autofattura non oltre il momento del pagamento (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato).

In ogni caso, i committenti soggetti passivi italiani, che ricevono servizi da soggetti esercenti in altri Paesi dell'Unione Europea possono optare, in alternativa all'auto fatturazione, all'integrazione della fattura ricevuta con l'aliquota IVA italiana, rispettando i principi statuiti e sopra accennati sul momento di effettuazione delle operazioni.

© Fantozzi & Associati

ADEMPIMENTI IVA IN TEMA DI FATTURAZIONE – AUTOFATTURAZIONE – INTEGRAZIONE DELLA FATTURA

Le prestazioni **rese** da un soggetto passivo Italiano nei confronti di operatori non residenti (UE oppure Extra UE) sono fuori campo IVA e dunque l'operatore emetterà una fattura a sensi dell'art. ***7- ter*.**

Nel caso di prestazione nei confronti di un soggetto UE il soggetto passivo italiano deve presentare ulteriormente il modello INTRASTAT (INTRA 1- *quater*).

L'acquisto di servizi elettronici in Italia, da parte di un soggetto passivo d'imposta, segue le regole ordinarie prescritte dall'art. 7-ter.

Pertanto, il soggetto passivo provvederà ad emettere **autofattura non oltre il momento del pagamento** (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato).

In ogni caso, i **committenti soggetti passivi italiani, che ricevono servizi da soggetti stabiliti in altro Stato UE possono optare, in alternativa all'auto fatturazione, all'integrazione della fattura ricevuta con l'aliquota IVA italiana,** rispettando i principi statuiti e sopra accennati sul momento di effettuazione delle operazioni.

MOMENTO IMPOSITIVO E PRESTAZIONI DI SERVIZI ELETTRONICI CONTINUATUVE

Sul momento impositivo, vd. art. 6 co. D.P.R. n. 633/1972: per le prestazioni di servizi elettronici erogati da soggetti operanti in altro Stato UE nei confronti di un soggetto passivo italiano, effettuate in modo continuativo nell'arco di un **periodo superiore ad un anno**, e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti, anche parziali, **il momento impositivo va computato al termine dell'anno solare fino alla fine delle prestazioni medesime.**

Circ. n. 37/E del 29 luglio 2011: al fine di individuare con chiarezza la fattispecie in esame, occorre attendere 12 mesi, oltre i quali individuare il momento impositivo a ogni 31 dicembre, fino all'ultimazione della prestazione

TAVOLA DELLE OPERAZIONI B2B E B2C E DEL RELATIVO TRATTAMENTO IVA

Prestatore	Committente	IVA IN ITALIA	Fatturazione
ITA B	ITA C	SI (art. 7-ter, comma 1, lett. b): luogo di stabilimento del prestatore)	Fattura con IVA
EXTRAUE B	ITA C	SI- Luogo di domicilio del committente	Identificazione diretta o nomina rappresentante
EXTRA UE (non residente e non S.O.)	ITA C	SI (art. 7-sexies, comma 1, lett. f): utilizzo)	Applicabile il ONE STOP SHOP 74-quinquies DPR IVA
EXTRA UE B	ITA B	SI (committente B2B, art. 7 ter)	
UE B	ITA B	SI (art. 7 ter, comma 1, lett. a): committente)	Autofattura ex art 17, co. 2 DPR IVA o integrazione fattura emessa dal prestatore UE (circ. 12/2010)
UE B	ITA C	NO – Luogo di stabilimento del prestatore	
ITA B	UE/EXTRA UE B	NO – Luogo di stabilimento del committente	Fattura art. 7-ter (senza IVA)
ITA B	Privato UE	SI (luogo di stabilimento del prestatore)	Fattura con IVA
ITA B	EXTRA UE C	NO – luogo di domicilio del committente	Deve essere emessa fattura «non soggetta ad IVA» (art. 7-septies, lett. i): si è fuori campo IVA)

FATTURA CARTACEA ED ELETTRONICA

Ai sensi del nuovo art. 218 della Dir. 2006/112/CE (come modificata e integrata dalla Dir. 2010/45/UE), gli Stati membri UE sono obbligati ad accettare come fattura ogni documento o messaggio, cartaceo o elettronico, che soddisfa le condizioni poste dalla medesima Direttiva.

Perfetta equiparazione tra la fattura cartacea e quella elettronica: fermi i requisiti stabiliti per la loro emissione e trasmissione, lo Stato membro di ricevimento non può porre in essere comportamenti discriminatori delle seconde rispetto alle prime, o viceversa.

Peraltro, l'emittente non ha facoltà di emettere la fattura in forma elettronica, anziché cartacea, a sua insindacabile discrezione. Per l'art. 232 Dir. R112/2006 *"il ricorso alla **fattura elettronica** è subordinato all'accordo del **destinatario**".*

Ratio: tutela degli interessi del destinatario che potrebbe non essere ancora "pronto" a ricevere le fatture in formato elettronico (ad esempio, non si è ancora "attrezzato per affrontare la complessa procedura della conservazione sostitutiva dei documenti con validità fiscale secondo le nuove regole di cui al D.M. 23 gennaio 2004).

FATTURA CARTACEA ED ELETTRONICA

Art. 247, par. 2, Dir. 2006/112/CE: *"per garantire il rispetto dei requisiti di cui all'articolo 233, lo Stato membro di cui al paragrafo 1 può esigere che le fatture siano archiviate nella forma originale, cartacea o elettronica, in cui sono state trasmesse o messe a disposizione. Qualora le fatture siano archiviate per via elettronica, esso può esigere altresì l'archiviazione per via elettronica dei dati che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di ciascuna fattura come disposto all'articolo 233".*

Su tale base, l'art. 39, c. 2, DPR 633/72 stabilisce che "*le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma. Le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica"*. Pertanto, se il destinatario accetta di ricevere la fattura in formato elettronico, dovrà effettuare la sua conservazione sostitutiva su supporto informatico, mentre se la riceve in formato analogico (cartaceo), può conservala nel medesimo formato o trasferirla su supporto informatico.

FATTURA CARTACEA ED ELETTRONICA

Segue

Cfr. 'Agenzia delle Entrate: "*L'invio della fattura mediante un qualsiasi strumento elettronico (es. via e-mail), senza il consenso del cliente, non dà luogo ad una trasmissione elettronica, bensì ad una consegna o spedizione della stessa mediante strumenti elettronici. Ne consegue che la fattura è elettronica solo per l'emittente, se ovviamente emessa in tale formato, mentre è sempre cartacea per il ricevente (...).*" (**Circ. Ag. Ent. 19.10.2005, n. 45/E, par. 2.6.2**).

NB L'art. 39 DPR 633/72 richiede una tempistica di conservazione molto ristretta per le fatture elettroniche per le quali, entro quindici giorni dalla loro emissione, deve essere completato il processo di conservazione sostitutiva con apposizione di firma digitale e marca temporale a cura del responsabile del processo di conservazione stesso.

© Fantozzi & Associati

FATTURA CARTACEA ED ELETTRONICA

Art. 233 Dir. 112/2006 : conferma della necessità che la fattura elettronica presenti i tre requisiti (art. 233):

a) certezza della provenienza da un determinato soggetto (c.d. principio del "non ripudio");

b) integrità del contenuto (garanzia che il contenuto della fattura ricevuta sia il medesimo della fattura trasmessa);

c) garanzia di leggibilità e immodificabilità del contenuto (impossibilità di alterarne il contenuto a posteriori).

Secondo la normativa in analisi, infatti: *"l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, sono assicurate dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura". Inoltre, l'espressone "autenticità dell'origine" implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura", mentre l'espressione "integrità del contenuto" implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato".*

FATTURA CARTACEA ED ELETTRONICA

Art. 233 Dir. 112/2006 *"ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. Ciò può essere realizzato attraverso controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi"*

L'espressione "pista di controllo" evoca un "diagramma di flusso" (flow-chart) che indica graficamente con uno "start" iscritto in un cerchio l'inizio di una procedura informatica e che, dopo una serie di passaggi, confronti, elaborazioni e verifiche identificati con diverse tipologie di figure geometriche piane (rettangoli, parallelogrammi, rombi, ecc.) si conclude con uno "stop" da iscrivere anch'esso in un cerchio. Dunque: **ampliamento degli strumenti di conservazione elettronica, non più limitati alla firma elettronica qualificata o alla tecnologia di trasmissione dati "E.D.I." (Electronic Data Interchange)**

© Fantozzi & Associati

CRITICITA' PRESENTI NELLA DIRETTIVA UE ED ELIMINATE DALLA NORMATIVA IVA ITALIANA

Neutralità nell'*e–commerce da intendere sia* in senso «oggettivo» (come indifferenza nell'acquisto di un prodotto digitale mediante mezzi elettronici oppure mediante mezzi tradizionali) che «soggettivo», ossia come indifferenza per il consumatore tra l'acquisto da un fornitore comunitario o da un fornitore extracomunitario.

Neutralità realizzata solo in senso soggettivo.

Infatti: **aliquote del settore editoriale digitale** sono sempre **ordinarie**, mentre i **prodotti editoriali tradizionali** (per es. quelli cartacei) scontano **un'aliquota ridotta**.

Recenti modifiche delle leggi di Stabilità 2015 e 2016:

Estensione dell'aliquota agevolata al 4% sia ai libri che ai periodici digitali.