

CIRCOLARE 28 DEL 12 LUGLIO 2021

DAL 1° LUGLIO 2021 LA NUOVA DISCIPLINA E-COMMERCE

	<i>D. Lgs. 83 del 25 maggio 2021</i>
	<i>Direttiva UE 2017/2455</i>
<i>Rif. normativi</i>	<i>Direttiva UE 2019/1995</i>
<i>e di prassi:</i>	<i>Direttiva 2006/112/CE</i>
	<i>Regolamento di esecuzione 282/2011</i>
	<i>D.P.R. 633/1972</i>
	<i>D.L. 331/1993</i>

In sintesi

Con la pubblicazione nella G.U. n. 141 del 15 giugno 2021 del D. Lgs. 83 del 25 maggio 2021, il Legislatore ha introdotto il pacchetto di norme attuativo del cosiddetto “VAT E-commerce Package”, la nuova disciplina Iva in tema di e-commerce entrata in vigore lo scorso 1° luglio 2021.

Si tratta del provvedimento che recepisce le seguenti previsioni di carattere comunitario:

- la Direttiva UE 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017 che, agli articoli 2 e 3 modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni;*
- la Direttiva UE 2019/1995 del Consiglio del 21 novembre 2019 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e a talune cessioni nazionali di beni.*

L’obiettivo è quello di adeguare e modernizzare l’intero impianto normativo europeo in ambito IVA con riferimento al fenomeno delle vendite on line, anche nell’intento di ridurre il cosiddetto “VAT Gap” ovvero il divario tra l’IVA da riscuotere e quella effettivamente riscossa.

Osservando la sua struttura, il nuovo D. Lgs. 83/2021 si compone di 10 articoli che vanno (soprattutto ma non solo) a integrare e modificare i 2 principali provvedimenti normativi in ambito Iva: il D.P.R. 633/1972 (Decreto Iva) e il D.L. 331/1993 che regola gli scambi intracomunitari di beni.

Vediamo in sintesi il contenuto di tali modifiche.

Sintesi delle modifiche apportate al D.P.R. 633/1972

Cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche

Con il nuovo articolo 2-bis del Decreto Iva viene introdotta la nuova fattispecie oggettiva costituita dalle “cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche”, con la quale vengono integrate le tipologie di operazioni rilevanti ai fini Iva che costituiscono “cessioni di beni” ai fini del tributo.

Si tratta, nello specifico, di una particolare tipologia di cessione di beni caratterizzata dal fatto che la stessa si perfeziona mediante l'intervento di una “interfaccia elettronica”.

Tale nuova disposizione introduce quindi una presunzione assoluta per cui, quando la vendita è facilitata da un soggetto passivo tramite un'interfaccia elettronica (detta anche “marketplace”), la stessa si considera effettuata da tale soggetto (marketplace) al consumatore finale.

Attraverso numerose modifiche ad altri articoli del Decreto Iva vengono introdotte correlate disposizioni riguardanti il momento di effettuazione, la territorialità, il regime Iva, la detrazione e la tenuta della documentazione (si veda l'approfondimento successivo).

Regime semplificato di importazione di beni di modesto valore

Il nuovo articolo 70.1 del Decreto Iva disciplina le spedizioni di valore intrinseco inferiore a 150 euro per le quali, in alternativa al regime Ioss (import one stop shop), è stato introdotto un regime speciale di dichiarazione e pagamento dell'Iva all'importazione.

Regime “one stop shop” (Oss - non UE)

Nella nuova versione dell'articolo 74-quinquies del Decreto Iva, per tutti i servizi B2C nella UE, si prevede l'estensione del regime Moss (mini one stop shop) ai soggetti passivi non stabiliti in altro Stato Membro della UE che rendono qualsiasi tipo di servizio B2C nell'UE (c.d. regime “one stop shop” o “oss”).

Tali soggetti potranno optare per tale regime, evitando (registrandosi solo in Italia) di doversi identificare in ciascun Stato membro al fine di assolvere gli obblighi Iva nel Paese di destinazione.

Regime “one stop shop” (Oss - UE)

Nella nuova versione dell'articolo 74-sexies del Decreto Iva, per tutti i servizi B2C nella UE nonché per le vendite a distanza intracomunitarie e le cessioni interne di beni con partenza e arrivo nello stesso Stato membro facilitate da interfacce elettroniche, detto nuovo regime opzionale consente ai soggetti passivi stabiliti in Italia (comprese le stabili organizzazioni di soggetti esteri) di assolvere l'Iva relativa a tutte le operazioni B2C di prestazioni di servizi, vendite a distanza intra-UE se facilitate tramite una piattaforma elettronica e le vendite di beni con partenza e arrivo nel medesimo Stato membro.

Detto regime, ma solo per le vendite a distanza intra-UE, può essere applicato da soggetti non stabiliti nella UE.

Regime “import one stop shop” (Ioss)

La nuova versione dell'articolo 74-sexies.1 del Decreto Iva riguarda le vendite a distanza di beni importati in spedizioni di valore inferiore a 150 euro. Detto regime opzionale consente, ai soggetti passivi stabiliti in Italia (comprese le stabili organizzazioni di soggetti esteri) e ai soggetti non stabiliti nella UE, di assolvere l'Iva relativa alle vendite a distanza intra UE di beni precedentemente importati con un sistema semplificato.

Sintesi delle modifiche apportate al D.L. 331/1993

Definizione di vendite a distanza

Il nuovo articolo 38-bis, D.L. 331/1993 reca la definizione sia delle vendite a distanza intracomunitarie di beni destinate a non soggetti passivi (inclusi i soggetti rientranti nell'articolo 72, D.P.R. 633/1972 e i soggetti non tenuti ad applicare il regime degli acquisti intracomunitari) sia le vendite a distanza di beni importati da Paesi o territori extra UE. Oltre ad affermare, per le vendite facilitate da un'interfaccia elettronica di cui al nuovo articolo 2-bis, D.P.R. 633/1972, che il trasporto di beni deve essere imputato alla cessione effettuata dall'interfaccia elettronica.

Territorialità delle vendite a distanza

La nuova versione dell'articolo 40, D.L. 331/1993 fissa il principio generale per cui, in deroga alla regola generale prevista dall'articolo 7-bis, Decreto Iva in tema di territorialità delle cessioni di beni mobili, le vendite a distanza intracomunitarie e di beni importati si considerano rilevanti in Italia se il luogo di arrivo delle merci è ivi situato.

Viene inoltre prevista anche una “deroga della deroga” che fissa la territorialità nel Paese

dove è stabilito il venditore al verificarsi di determinate condizioni.

Oltre alle descritte modifiche il nuovo D. Lgs 83/2021 introduce ulteriori disposizioni in materia di controllo e sanzioni (si tratta delle previsioni riguardanti i controlli automatizzati, la liquidazione d'imposta e accertamento di cui agli articoli 54-ter, 54-quater e 54-quinquies del Decreto Iva), al fine di adeguare le norme già esistenti riferite al regime del Moss anche ai nuovi istituti.

Le cessioni facilitate da un'interfaccia elettronica

Riprendendo il tema delle cessioni facilitate da un'interfaccia elettronica, sintetizzato nel primo box, vediamo più in dettaglio la nuova disciplina applicabile a dette operazioni.

- *I soggetti interessati e le caratteristiche dell'operazione*

In virtù di una "finzione giuridica" i soggetti passivi che gestiscono l'interfaccia elettronica (mercato virtuale o "marketplace", piattaforma, portale o mezzi analoghi) assumono la doppia veste dell'acquirente e del rivenditore, come se si generassero ai fini Iva due distinte operazioni:

1. una transazione B2B (business to business) tra l'effettivo fornitore del bene e il soggetto che gestisce l'interfaccia elettronica;
2. una transazione B2C (business to consumer) tra il soggetto che gestisce l'interfaccia elettronica e il cliente finale.

Esenzione con detrazione nella "prima vendita"

Con l'intento di evitare che l'effettivo fornitore del bene possa non versare l'imposta nell'operazione di vendita effettuata nei confronti del soggetto che gestisce l'interfaccia (prima operazione), il legislatore ha previsto nel nuovo articolo 10, comma 3, Decreto Iva un regime di esenzione che tuttavia prevede il diritto alla detrazione come sancito dalla lettera d-bis) comma 2 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972.

- *Le operazioni interessate*

La finzione come sopra rappresentata si applica esclusivamente alle seguenti operazioni:

- vendite intracomunitarie di beni e vendite interne a non soggetti passivi da parte di soggetti passivi extra UE;
- vendite a distanza di beni importati da paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non

superiore a 150 euro, indipendentemente se il fornitore sottostante sia un soggetto passivo UE o extra UE.

- *Le operazioni escluse*

Restano pertanto escluse dalla richiamata finzione:

- le vendite a distanza di beni importati in spedizione di valore intrinseco superiore a euro 150;
- le vendite di beni nell'ambito della UE (siano vendite a distanza che vendite interne) effettuate da soggetti passivi stabiliti uno Stato membro dell'Unione Europea;
- le vendite di beni dove il destinatario finale non sia un privato consumatore.
- *Il momento impositivo*

Con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, il nuovo comma 7 dell'articolo 6 del Decreto Iva prevede che entrambe le operazioni di cessioni (descritte in precedenza ai punti 1 e 2) si considerano effettuate al momento dell'accettazione del pagamento, a nulla rilevando la consegna del bene o l'emissione della fattura.

- *Le definizioni di "interfaccia elettronica" e "facilitazione della vendita"*

Posto che la rubrica del nuovo articolo 2-bis, D.P.R. 633/1972 recita "Cessioni di beni facilitate dalle interfacce elettroniche" appare fondamentale indagare sulla definizione dei concetti di "facilitazione" e di "interfaccia elettronica", in relazione ai quali appare necessario fare in primis riferimento alle regole di rango comunitario.

Relativamente al termine "facilita", il nuovo articolo 5-ter del Regolamento di esecuzione 282/2011 afferma, ai fini dell'applicazione dell'articolo 14-bis, Direttiva 2006/112/CE, che lo stesso designa l'uso di un'interfaccia elettronica che consenta a un acquirente e a un fornitore che pone in vendita beni tramite l'interfaccia elettronica di stabilire un contatto che dia luogo a una cessione di beni tramite detta interfaccia elettronica.

Tuttavia, sempre secondo il citato articolo 5-ter, un soggetto passivo non facilita una cessione di beni se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- tale soggetto passivo non stabilisce, direttamente o indirettamente, alcuno dei termini e delle condizioni in base alle quali è effettuata la cessione di beni;
- tale soggetto passivo non partecipa, direttamente o indirettamente, all'autorizzazione della riscossione presso l'acquirente del pagamento effettuato;
- tale soggetto passivo non partecipa, direttamente o indirettamente, all'ordinazione o

alla consegna dei beni.

Infine, secondo la disposizione in commento l'articolo 14-bis della Direttiva 2006/112/CE, non si applica a un soggetto passivo che effettui unicamente una delle operazioni seguenti:

- il trattamento dei pagamenti in relazione alla cessione di beni;
- la catalogazione o la pubblicità di beni;
- il fatto di reindirizzare o trasferire acquirenti verso altre interfacce elettroniche in cui sono posti in vendita beni, senza ulteriori interventi nella cessione.

Quanto poi al concetto di "interfaccia elettronica", tanto l'articolo 14-bis, Direttiva 2006/112/CE quanto il nuovo articolo 2-bis del Decreto Iva adottano la stessa ampia definizione e cioè "un'interfaccia elettronica quale un mercato, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi" nel tentativo di intercettare eventuali nuovi sistemi di vendita che dovessero emergere nel mondo dell'e-commerce. Le stesse note esplicative emanate in ambito comunitario in relazione alla definizione di interfaccia elettronica affermano che detto termine "dovrebbe essere inteso come un concetto di ampia portata che consente a due sistemi indipendenti o un sistema e all'utente finale di comunicare tramite l'aiuto di un dispositivo o di programma. La nozione di interfaccia elettronica potrebbe comprendere un sito web, un portale, uno sportello, un mercato virtuale (marketplace), un'interfaccia per programmi applicativi (API)".

- *La conservazione della documentazione*

Sotto il profilo della conservazione della documentazione il nuovo comma 4 inserito nell'articolo 39 del Decreto Iva prevede che i soggetti passivi che facilitano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o di committenti non soggetti passivi d'imposta tramite l'uso di una "interfaccia elettronica" conservano per un periodo di 10 anni, a partire dal 31 dicembre dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata, la documentazione di cui all'articolo 54-quater del Regolamento di esecuzione (UE) 282/2011, relativa a tali cessioni o prestazioni e che la documentazione è fornita per via elettronica, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria e alle autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione europea nei quali le operazioni si considerano effettuate.