



## **Guida Imprese ed e-commerce – Marketing, aspetti legali e fiscali**

### **Capitolo 3 – Aspetti fiscali del commercio di beni fisici**

#### **Capitolo 3.2.1:**

#### **Commercio elettronico di beni fisici escluso le bevande alcoliche Vendita a consumatori finali di altri paesi UE**

#### **Procedura dello sportello unico (“OSS – One Stop Shop”) Agenzia delle Entrate italiana**

Al fine di applicare il **regime speciale OSS** l’impresa italiana venditrice deve espletare i seguenti **adempimenti**:

- deve registrarsi al regime speciale OSS, utilizzando il proprio numero identificativo Iva;
- riguardo alle vendite effettuate NON vi è l’obbligo di emissione della fattura di vendita; se il cliente chiede l’emissione della fattura, è da ritenere che l’impresa debba essere in grado di emetterla;
- in sede di vendita viene applicata l’Iva del Paese di destinazione (Paese di consumo);
- è da ritenere che continui ad essere obbligatorio trasmettere il Modello Intra 1-bis, almeno ai fini statistici;
- al momento resta il dubbio circa l’obbligo di trasmettere allo SDI le fatture eventualmente emesse (su richiesta del cliente o in via volontaria), con il codice destinatario XXXXXX, codice natura dell’operazione N.7 – Iva assolta in altro Paese UE, oppure di inserire tali fatture nell’esterometro (quest’ultima soluzione è possibile riguardo alle operazioni effettuate sino al 31 dicembre 2021); riguardo al suddetto obbligo si osserva che, vigente il regime speciale MOSS;
  - sia la Circolare n. 22/E del 26 maggio 2016;
  - che la Circolare n. 7 febbraio 2017, n. 1;prevedevano l’obbligo di trasmetterle allo SDI o di inserirle nel vecchio “spesometro”;
- con **cadenza trimestrale**, entro la fine del mese successivo al trimestre solare di riferimento, deve essere trasmessa all’Agenzia delle Entrate italiana una **dichiarazione Iva speciale OSS** (nella quale, distintamente per Paese di destinazione, vengono evidenziati gli imponibili delle operazioni effettuate, la relativa imposta, distinguendo a seconda delle aliquote previste, e l’imposta dovuta); ad ogni dichiarazione IVA OSS è attribuito dal sistema un **numero di riferimento unico** da indicarsi in sede di versamento dell’imposta;

- entro la fine del mese solare successivo al trimestre di riferimento, occorre procedere al versamento dell'Iva all'Agenzia delle Entrate italiana; **il versamento avviene con addebito, richiesto direttamente dall'impresa italiana tramite il Portale OSS, su conto corrente postale o bancario aperto presso una banca italiana convenzionata con l'Agenzia delle Entrate, intestato all'operatore.** Accedendo al Portale OSS è possibile scegliere la Dichiarazione per la quale effettuare il pagamento, indicarne l'importo e il codice IBAN del conto sul quale sarà eseguito l'addebito (tipo RID) dell'Iva dovuta. **Le dichiarazioni trimestrali OSS e l'Iva versata vengono acquisite dallo Stato membro di identificazione** e sono trasmesse ai rispettivi *Stati Membri di Consumo* mediante una rete di comunicazioni sicura.
- Eventuali rettifiche della dichiarazione Iva OSS presentata devono essere eseguite nelle dichiarazioni successive entro 3 anni.
- Occorre tenere agli atti per il periodo di 10 anni la **documentazione** delle operazioni effettuate nell'ambito del regime speciale OSS.

Al fine di identificare il Paese di residenza del consumatore finale è possibile fare riferimento all'indirizzo di consegna del prodotto.

Per quanto riguarda l'individuazione della corretta aliquota Iva dei prodotti venduti nei confronti di consumatori finali di altri Paesi Ue la Commissione europea ha messo a punto una **banca dati** contenente la normativa in materia. L'accesso a tale banca dati può essere eseguito mediante utilizzo del seguente link:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/taxSearch.html](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html)

In alternativa è possibile utilizzare la banca dati comunitaria "Access2Markets"

A tal fine è necessario:

- Procedere alla **corretta classificazione doganale** dei beni oggetto di vendita;
- Accedere alla banca dati comunitaria sopra indicata e individuare l'aliquota Iva corretta.

Informazioni sulla consultazione della banca dati comunitaria "Access2Markets" sono anche disponibili anche dalla seguente pagina:

<https://www.to.camcom.it/access2markets>

Eeguire tale controllo almeno prima di presentare la dichiarazione trimestrale OSS, in modo da aggiornare tempestivamente le aliquote prese in considerazione per la formazione dei prezzi.

Nel caso di impresa che decida di **emettere fattura**, su richiesta o in via volontaria, riguardo alla stessa devono essere applicate nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 21 e seguenti del Dpr n. 633/1972 (articolo 74-quinquies del Dpr n. 633/1972, come espressamente richiamato dal comma 1 dell'articolo 74-sexies, del Dpr n. 633/1972).

Sorge il dubbio anche riguardo all'applicazione dell'imposta di bollo, trattandosi di operazione assoggettata all'Iva, sia pure del Paese di destinazione. Tale trattamento sembrerebbe inidoneo a escludere l'applicazione dell'imposta di bollo.

Un ulteriore dubbio è costituito dall'obbligo o meno di inserire l'operazione nel modello Intrastat. Tenuto conto del fatto che la dichiarazione trimestrale OSS, non contiene i dati statistici richiesti dal suddetto modello, è da ritenere che la risposta a tale dubbio sia positiva.

## **Esempio di fattura di vendita (in regime speciale OSS)**

ALFA SRL

Corso Palestro 5

10122 Torino

Capitale sociale 500.000 euro interamente versato

Registro imprese, codice fiscale e numero identificativo Iva IT .....

Numero di identificazione Tva francese (posizione Iva in Francia): FR .....

Fattura n. .... del .....

Egregio Signor

Lionel Terray

Rue de l'Aiguille Verte, 18

Chamonix

(Francia)

Ordine n. .... del .....

Merce resa DAP – Delivered at place – abitazione del cliente

A Vostro debito per:

- |                                     |             |
|-------------------------------------|-------------|
| • piccozza modello Aiguille du Dru: | 100,00 euro |
| • ramponi modello Dôme des Neiges   | 200,00 euro |
| • spese di trasporto e altre spese  | 10,00 euro  |

	-----
Totale	310,00 euro
TVA del 20%	62,00 euro

	-----
Totale fattura	372,00 euro

Regime speciale OSS – Operazione articolo 74-sexies del Dpr n. 633/1972

Corrispettivo pagato in data odierna a mezzo carta di credito

Nel caso di prezzo espresso in moneta diversa dall'euro, l'articolo 74-sexies del Dpr n. 633/1972, relativo alle prestazioni di servizi (vendita di beni digitali) ma applicabile anche alle vendite a distanza di beni fisici, in virtù del richiamo operato dal successivo articolo 74-quinquies, afferma che:

"7. Per le prestazioni di servizi il cui corrispettivo é fissato in valuta diversa dall'euro, il prestatore, in sede di redazione della dichiarazione di cui al comma 6, utilizza il tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea l'ultimo giorno del periodo cui si riferisce la dichiarazione o, in mancanza, quello del primo giorno successivo di pubblicazione."

### **In pratica:**

- se un'impresa venditrice on line vende i prodotti a consumatori finali polacchi in euro indicando sul sito internet un prezzo in euro, Iva polacca compresa (ad esempio: prodotto: 200 euro + Iva polacca 23% = prezzo indicato sul sito internet 246 euro), il cliente paga in euro e l'impresa italiana compila la dichiarazione trimestrale OSS in euro e versa all'Agenzia delle Entrate italiana l'Iva in euro.
- se l'impresa italiana, invece, vende i prodotti a consumatori finali polacchi in sloty indicando un prezzo in sloty+ in Iva polacca in sloty = prezzo in sloty

indicato sul sito internet, il cliente paga tale prezzo in sloty. L'impresa venditrice italiana, in tale evenienza, deve compilare la dichiarazione trimestrale OSS in euro in base al tasso di cambio indicato dalla norma sopra riportata e deve versare all'Agenzia delle Entrate italiana l'Iva in euro.

In conseguenza dell'introduzione del regime speciale dello sportello unico, molte imprese di e-commerce, a partire dal 1° luglio 2021, possono chiudere le posizioni Iva dalle medesime aperte nei singoli Paesi Ue o potranno NON aprirle nel futuro. Fanno eccezione a tale possibilità le imprese che vendono beni tratti da depositi logistici esistenti in altri Paesi Ue. Tali imprese hanno l'obbligo di tenere aperte le posizioni Iva locali. Tra queste rientrano le imprese che hanno aderito al sistema FBA – Programma paneuropeo di logistica AMAZON.

Nel caso di utilizzo del **sistema FBA – «Fulfillment By Amazon»** (e cioè eseguito da Amazon), ove venga scelto il **Programma Paneuropeo di Logistica AMAZON, i prodotti vengono inviati ai vari depositi** AMAZON ubicati in Unione Europea, in continua crescita (Ad esempio: Francia, Germania, Regno Unito e Spagna).

Tale dislocazione obbliga l'impresa italiana venditrice ad aprire tante posizioni Iva quanti sono i Paesi dei depositi logistici nei quali viene inviata la merce e ciò al fine di gestire, ai fini Iva, gli spostamenti della merce dall'Italia ai singoli Paesi di insediamento dei depositi logistici (mediante emissione di fattura per operazione non imponibile articolo 41/2/c del DI n. 331/1993, al costo) e le successive vendite interne a tali Paesi.

## Esempio

### **Società italiana di e-commerce vende prodotti fisici on line a consumatori finali di altri Paesi Ue:**

- In parte con spedizione dall'Italia;
- In parte mediante due depositi logistici: uno in Spagna e l'altro in Germania; i due depositi vendono on line sia nei due Paesi di insediamento sia in altri Paesi Ue.

La società italiana può gestire con il sistema OSS le **vendite intracomunitarie** con partenza dall'Italia e le **vendite intracomunitarie** con partenza dalla Germania e dalla Spagna.

Le **vendite interne** all'Italia, alla Germania e alla Spagna, devono essere gestite a mezzo delle posizioni Iva locali.

Sotto il profilo degli **adempimenti amministrativi**, trattandosi di un regime speciale, con una propria dichiarazione Iva trimestrale, un proprio meccanismo di imposta dovuta, etc. è da ritenere che:

- I **corrispettivi gestiti tramite OSS** (con o senza fattura), NON entrano nell'ordinaria dichiarazione Iva annuale; e così pure NON entrano nelle liquidazioni periodiche;
- Le operazioni in argomento NON essendo indicate nell'ordinaria dichiarazione Iva annuale, NON concorrono a formare il volume d'affari ordinario dell'impresa e NON concorrono a formare il plafond della stessa (per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'imposta in base a dichiarazione d'intento);

- Le altre operazioni attive continuano invece ad essere indicate nell'ordinaria dichiarazione Iva annuale e nelle liquidazioni periodiche.
- Gli acquisti di beni e servizi, e le importazioni, continuano a dover essere regolarmente registrate sul registro acquisti e concorrono a formare l'ordinaria dichiarazione Iva annuale e le liquidazioni periodiche

Sul piano pratico, tale essendo l'impostazione, è necessario distinguere i corrispettivi giornalieri in due distinte tipologie:

- **Corrispettivi derivanti dalle vendite interne all'Italia** (con Iva italiana): registro corrispettivi articolo 24 del Dpr n. 633/1972 oppure, nel caso di emissione delle fatture a richiesta del cliente o per scelta dell'impresa, registro delle fatture emesse;
- **Corrispettivi OSS** derivanti dalle vendite effettuate nei confronti di consumatori di altri Paesi Ue (con applicazione dell'Iva dei singoli Paesi di destinazione), senza o con emissione di fattura:
  - NON entrano nella dichiarazione Iva nazionale
  - Essi devono tuttavia essere gestiti ai fini:
    - Sia della dimostrazione della correttezza della dichiarazione trimestrale Iva OSS;
    - Sia della contabilità generale.

Limitando l'analisi ad un'impresa italiana che vende beni fisici e/o digitali on line, essa deve attenersi alle regole fissate:

- dall'articolo 369 duodecies della Direttiva 2006/112/CE;
- e dall'articolo 63 quater del Regolamento n. 282/2011.

L'articolo 369 duodecies della Direttiva 2006/112/CE afferma che:

*" 1. Il soggetto passivo che si avvale del presente regime speciale conserva una **documentazione** delle operazioni effettuate nel quadro del presente regime speciale. Essa deve essere sufficientemente dettagliata da consentire all'amministrazione fiscale dello Stato membro di consumo di verificare la correttezza della dichiarazione IVA.»;*  
*2. La documentazione di cui al paragrafo 1 deve essere fornita elettronicamente, su richiesta, allo Stato membro di consumo e allo Stato membro di identificazione. Detta documentazione deve essere conservata per un periodo di dieci anni a partire dal 31 dicembre dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata".*

L'articolo 63 quater del Regolamento n. 282/2011 afferma che:

*"1. Per essere considerata sufficientemente dettagliata ai sensi degli articoli .... 369 duodecies della direttiva 2006/112/CE, la documentazione conservata dal soggetto passivo deve contenere le informazioni seguenti:*

- a) lo Stato membro di consumo in cui i beni sono ceduti o in cui i servizi sono prestati;*
- b) il tipo di servizi prestati o la descrizione e il quantitativo dei beni ceduti;*
- c) la data della cessione dei beni o della prestazione dei servizi;*
- d) la base imponibile con l'indicazione della valuta utilizzata;*
- e) eventuali aumenti o riduzioni successivi della base imponibile;*
- f) l'aliquota IVA applicata;*
- g) l'importo dell'IVA esigibile con l'indicazione della valuta utilizzata;*
- h) la data e l'importo dei pagamenti ricevuti;*
- i) eventuali acconti ricevuti prima della cessione dei beni o della prestazione dei servizi;*
- j) in caso di emissione di fattura, le informazioni ivi riportate;*

- k) per quanto riguarda i servizi, le informazioni utilizzate per determinare il luogo in cui l'acquirente è stabilito o ha il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale e, per quanto riguarda i beni, le informazioni utilizzate per determinare il luogo di partenza e il luogo di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni all'acquirente;
- l) elementi di prova riguardanti eventuali restituzioni di beni, compresa la base imponibile e l'aliquota IVA applicata.

(....)

3. Le informazioni di cui ai paragrafi 1 ... sono registrate dal soggetto passivo ..... in modo tale da poter essere messe a disposizione per via elettronica tempestivamente e per ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi.

Se a un soggetto passivo .... è stato chiesto di presentare per via elettronica la documentazione di cui agli articoli ..., 369 duodecies e .... della direttiva 2006/112/CE e tale soggetto passivo .... non ha provveduto all'invio entro 20 giorni dalla data della richiesta, lo Stato membro di identificazione gli trasmette un sollecito invitandolo a presentare tale documentazione. Lo Stato membro di identificazione comunica per via elettronica agli Stati membri di consumo che il sollecito è stato inviato.».

Le **due tipologie di dichiarazione Iva previste**, presentano i seguenti contenuti:

#### **Dichiarazione trimestrale OSS**

In tale dichiarazione vengono indicate:

- le vendite a distanza intracomunitarie (poste in essere nei confronti di consumatori finali di altro Paese Ue);
- le rettifiche relative a dichiarazioni trimestrali OSS presentate per i trimestri precedenti (le rettifiche principali sono da ascrivere ai resi generati dall'attivazione della clausola di recesso).

#### **Dichiarazione Iva annuale ordinaria**

In tale dichiarazione vengono indicate le operazioni attive e passive NON indicate nella dichiarazione trimestrale OSS:

- le vendite interne all'Italia (poste in essere nei confronti di operatori economici e di consumatori finali italiani);
- le cessioni intracomunitarie ordinarie B2B, le cessioni all'esportazione, le cessioni interne, etc.
- gli acquisti e le importazioni di beni;
- gli acquisti di servizi,
- Etc.

Nel caso operazioni il cui corrispettivo é fissato in valuta diversa dall'euro, il cedente/prestatore, in sede di redazione della dichiarazione trimestrale OSS, utilizza il tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea l'ultimo giorno del periodo cui si riferisce la dichiarazione o, in mancanza, quello del primo giorno successivo di pubblicazione.

Il Regolamento UE 2021/965 del 9 giugno 2021 prevede che:

- Lo Stato membro di identificazione trasmette le dichiarazioni IVA e i pagamenti allo Stato membro di consumo corrispondente;
- L'articolo 47 decies del Regolamento 904/2010 indica come si sviluppa la procedura di richiesta dei registri.

- Lo Stato membro di consumo dovrebbe essere in grado di verificare la correttezza delle operazioni dichiarate e di sottoporre a verifica fiscale i soggetti passivi, chiedendo loro di fornire i registri relativi a tali operazioni, secondo la procedura indicata dall'articolo 47 decies del Regolamento 904/2010. Il Regolamento 2021/965 riporta l'«ALLEGATO IV - Struttura XML del formulario tipo che può essere utilizzato dal contribuente per trasmettere i registri richiesti dallo Stato membro di consumo.