



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 tradizionale

L'articolo 41, comma 1, del DI n. 331/1993 afferma che:

Cessioni intracomunitarie non imponibili.

1. Costituiscono cessioni non imponibili:

(....)

"b) le vendite a distanza intracomunitarie di beni spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro dell'Unione europea. La disposizione non si applica qualora il cedente sia un soggetto stabilito nel territorio dello Stato e ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: 1) il cedente non è stabilito anche in un altro Stato membro dell'Unione europea; 2) l'ammontare complessivo, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, stabiliti in Stati membri dell'Unione europea diversi dall'Italia, di cui all'[articolo 7-octies, comma 3, lettera b\), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), e delle vendite a distanza intracomunitarie di beni nell'Unione europea non ha superato nell'anno solare precedente 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato; 3) il cedente non ha optato per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro; in tal caso l'opzione è comunicata all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima è stata esercitata e ha effetto fino a quando non sia revocata e comunque per almeno due anni;".

L'articolo 41, comma 1, lettera b), sopra riportato, detta una **disposizione che non è simmetrica** rispetto a quella di cui all'articolo 40 dello stesso DI n. 331/1993 (**vendite a distanza nei confronti di consumatori finali italiani di beni fisici spediti in Italia a partire da altro Paese UE**):

- nel primo caso, **sotto il profilo Iva italiano**, le vendite si considerano effettuate in Italia, mentre, ai sensi dell'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE, dovrebbero essere considerate effettuate nel Paese di destinazione (come invece previsto dalla normativa Iva del Paese di destinazione, in linea con la citata Direttiva);

- nel secondo caso, correttamente, le vendite si considerano effettuate nel Paese di destinazione (nel caso specifico: Italia).

Tale scelta legislativa comporta che:

- le cessioni in argomento concorrono a formare il volume d'affari e il plafond;
- la disposizione italiana deve essere coordinata con quella del Paese Ue di destinazione dei beni (la quale, correttamente, considera le cessioni in argomento come territorialmente eseguite in tale Paese).

Nel caso di vendita a distanza nei confronti di soggetti assimilati ai consumatori finali, l'impresa italiana venditrice, si comporta come segue:

- vendita a *organismi internazionali e consolari*: viene emessa fattura per operazione non imponibile articolo 72, del Dpr n. 633/1972; occorre reperire la documentazione probatoria riguardante il diritto degli acquirenti a beneficiare del trattamento agevolato;
- Vendita nei confronti di soggetti appartenenti al *Gruppo dei 4*:
 - Se tali soggetti NON comunicano il loro numero identificativo Iva, i medesimi vengono considerati quali consumatori finali e si applicano le regole sulla vendita a distanza;
 - in caso contrario, valgono le ordinarie regole previste in tema di cessioni intracomunitarie B2B.

Sotto il profilo degli **adempimenti da espletare**, nel caso di vendita a consumatori finali e a soggetti ai medesimi assimilati occorre distinguere tra due situazioni:

- **cessioni di importo superiore alla soglia comunitaria di 10.000 euro /anno;**
- **cessioni di importo non superiore alla soglia comunitaria di 10.000 euro / anno.**

Come affermato nella parte di carattere generale, nel caso di imprese che vendono i propri prodotti sia a operatori economici (B2B) sia a consumatori finali (B2C), il superamento della soglia viene calcolato solo con riferimento a tali ultime tipologie di vendite. Nel caso di supero della soglia B2C è comunque necessario gestire le due tipologie di vendite in modo separato per singolo Paese Ue (mediante una serie distinta di numerazione delle fatture emesse):

- **B2B**: Cessioni intracomunitarie non imponibili articolo 41/1/a del DI n. 331/1993;
- **B2C**: Vendite a distanza:
 - Ai fini dell'Iva italiana: operazioni non imponibili articolo 41/1/b del DI n. 331/1993;
 - Ai fini dell'Iva del Paese del consumatore: obbligo di applicazione e di versamento dell'Iva locale.

ESEMPIO N. 1 *Impresa italiana nel 2022 pone in essere nei confronti di clienti di altri Paesi Ue, con spedizioni dall'Italia:*

- **Cessioni intracomunitarie B2B non imponibili articolo 41/1/a del DI n. 331/1993**, per l'importo di 3 milioni di euro;
- **Cessioni nei confronti di consumatori finali** di altri Paesi UE dell'importo di 8.000 euro (in ipotesi: nessuna vendita di beni virtuali), senza aver optato per l'applicazione dell'Iva dei Paesi di destinazione; riguardo alle vendite in

argomento deve essere applicata l'Iva italiana; tali vendite vengono considerate operazioni interne all'Italia.

ESEMPIO N. 2 *Impresa italiana nel 2022 pone in essere nei confronti di clienti di altri Paesi Ue:*

- **Cessioni intracomunitarie B2B non imponibili articolo 41/1/a del DI n. 331/1993**, per l'importo di 2 milioni di euro;
- **Cessioni nei confronti di consumatori finali** di altri Paesi UE dell'importo di 80.000 euro; riguardo alle vendite in argomento deve essere applicata l'Iva dei singoli Paesi di destinazione. Nel caso di applicazione della procedura tradizionale:
 - Ai fini dell'Iva italiana: operazioni non imponibili articolo 41/1/b del DI n. 331/1993;
 - Ai fini dell'Iva dei singoli Paesi di destinazione: obbligo di applicazione e di versamento dell'Iva dei singoli Paesi di destinazione, secondo le modalità nel seguito illustrate;

Cessioni di importo non superiore alla soglia

Nel caso in cui l'ammontare delle cessioni effettuate risulti NON superiore alla soglia comunitaria di 10.000 euro, il cedente è tenuto ad **applicare l'Iva italiana**, salvo specifica opzione per l'applicazione dell'Iva dei Paesi di destinazione.

Applicazione dell'Iva italiana

In tale evenienza l'impresa italiana, in linea teorica, potrebbe limitarsi ad annotare il corrispettivo nel registro dei corrispettivi (art. 24 del Dpr 633/1972). Tenuto tuttavia conto dell'esigenza di tenere sotto controllo le vendite nei singoli Paesi UE, al fine di dimostrare il superamento o meno della soglia all'amministrazione finanziaria italiana (ed eventualmente a quella estera, in caso di eventuale richiesta a seguito dell'applicazione delle procedure di mutua assistenza tra Paesi UE in tema Iva), sarebbe opportuno procedere all'emissione della fattura anche per le operazioni in oggetto.

Nel caso di superamento della soglia in corso d'anno, l'operazione che ha comportato il superamento e quelle successive devono essere gestite **con la posizione Iva da aprire nel Paese del consumatore finale** (si veda in merito l'art. 14 del Regolamento UE 282/2011 e l'art. 33 della Direttiva 2006/112/CE).

Opzione per l'applicazione dell'Iva del Paese di destinazione e eventuale revoca dell'opzione

L'impresa italiana, come sopra affermato, è abilitata a optare per l'applicazione dell'Iva del singolo Paese di destinazione; tale opzione ha effetto fino a quando non viene revocata e, in ogni caso, vale per almeno 2 anni.

L'opzione può essere esercitata nella dichiarazione Iva e vale a partire dal 1° gennaio del periodo d'imposta oggetto dell'opzione.

Nel caso di **reso della merce**:

- se sulla cessione è stata applicata l'Iva italiana, è possibile utilizzare la procedura descritta per la vendita a consumatori finali italiani
- se sulla cessione (in conseguenza di opzione) è stata applicata l'Iva del Paese di destinazione, occorre applicare la procedura prevista per le operazioni di reso relativa ad operazioni sopra soglia.

Cessioni di importo superiore alla soglia

Nel caso in cui l'ammontare complessivo delle vendite a distanza effettuate nei confronti di consumatori finali (o a soggetti ai medesimi assimilati) di altri Paesi Ue abbia superato nell'anno precedente, o superi nell'anno in corso, il limite comunitario di 10.000 euro, **l'impresa italiana, che si avvale della procedura tradizionale, deve aprire** posizioni Iva in ciascuno di tali Paesi Ue e, tramite tale posizione, sulle cessioni **deve addebitare l'Iva locale**.

Esempio n. 1

Impresa italiana vende i propri prodotti mediante internet nei confronti di consumatori italiani e di altri Paese Ue. Nell'anno 2022 essa ha eseguito le seguenti vendite B2C:

- A consumatori finali italiani: 600.000 euro, con Iva italiana;
- A consumatori finali tedeschi: 50.000 euro, con Iva tedesca;
- A consumatori finali francesi: 100.000 euro, con Iva francese;
- A consumatori finali austriaci: 5.000 euro, con Iva austriaca.

L'impresa italiana, superando la soglia comunitaria di 10.000 euro/anno, avendo deciso di adottare il regime tradizionale, ha dovuto aprire una posizione Iva in ciascuno dei Paesi Ue di vendita, qualunque sia l'importo delle vendite eseguite nei singoli Paesi.

Poiché l'impresa italiana ha adottato il regime tradizionale, essa, riguardo alle vendite a distanza intracomunitarie, **è obbligata ad emettere fattura**, nel rispetto della normativa italiana e di quella del Paese Ue di destinazione.

Ai fini della posizione Iva italiana, l'impresa cedente potrebbe operare come segue:

- adottare una numerazione distinta delle fatture attive per singolo Paese di destinazione dei beni;
- emettere un unico documento (fattura attiva) valido sia ai fini italiani che ai fini del Paese di destinazione dei beni; su tale documento, in base a quanto previsto dall'art. 46, c. 3 del DL 331/1993, non deve essere indicato il numero identificativo Iva del cliente (il che è logico trattandosi di consumatore finale);
- strutturare l'addebito del corrispettivo distinguendo le singole componenti dell'addebito (corrispettivo non imponibile art. 41, c. 1, lett. b, del DL 331/1993; ammontare dell'Iva del Paese estero, importo escluso dalla base imponibile ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 5, del Dpr n. 633/1972);

- la fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o della spedizione dei prodotti e deve essere registrata entro tale data, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
- presentare il modello Intra-1bis, sia agli effetti fiscali che a quelli statistici, in relazione al periodo nel corso del quale le operazioni risultano registrate o soggette a registrazione ai sensi dell'art. 23 del Dpr 633/1972, senza compilare la colonna 3 (codice Iva acquirente);
- trasmettere la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXXX, oppure, ancora sino al 31 dicembre 2021, inserire la fattura nell'esterometro. Riguardo alle codifiche da indicare in fattura si rinvia alla risposta FAQ dell'Agenzia delle Entrate n. 63 del 19 luglio 2019, aggiornata al 12 febbraio 2021.

Ai fini della posizione Iva del singolo Paese estero di destinazione dei beni, in base a quanto sopra indicato, l'impresa italiana deve trasmettere (anche con mezzi informatici) al gestore della posizione Iva locale, copia delle fatture emesse nei confronti degli acquirenti finali, incaricandolo di espletare gli adempimenti Iva nel Paese di sua residenza, ovvero:

- annotare tali fatture sul registro delle fatture emesse
- liquidare e versare l'Iva
- presentare le dichiarazioni Iva (periodiche, ove previste, e annuali - adempimenti Intrastat)
- espletare eventuali ulteriori adempimenti previsti ai fini dell'Iva nel Paese considerato

Esempio di svolgimento dell'operazione ed esempio di fattura di vendita

1. il cliente estero ordina la merce, accedendo al sito Internet dell'impresa italiana venditrice, carica i propri dati identificativi, ed esegue il pagamento a mezzo carta di credito
2. l'impresa italiana venditrice emette la fattura nei confronti del cliente, così strutturata:
 - **ai fini dell'Iva italiana:** "operazione non imponibile art. 41, c. 1, lett. b, del DL 331/1993
 - **ai fini dell'Iva del Paese di destino:** ammontare dell'Iva locale dovuta e la annota sul registro fatture emesse. Tale fattura viene emessa in tre esemplari:
 - 1 per la società italiana emittente
 - 1 per il consumatore finale
 - 1 per il soggetto incaricato di gestire la posizione Iva dell'impresa italiana nel Paese UE di destino

NB: la possibilità di redigere una fattura idonea a rispettare sia la normativa italiana che la normativa del Paese di destinazione, ai fini italiani, è espressamente prevista dall'articolo 5, comma 3, del Decreto 9 aprile 1993, in tema di editoria. Riguardo all'ammissibilità di tale comportamento nel Paese di destinazione, è opportuno eseguire una verifica con l'aiuto del gestore della posizione Iva estera.

3. l'impresa italiana presenta il Modello Intra-1bis (senza compilare la colonna 3 relativa al codice Iva dell'acquirente)
4. l'impresa italiana venditrice, a mezzo corriere o altro vettore, predispone il collo e lo invia al consumatore finale dell'altro Paese UE
5. il gestore della posizione Iva del Paese UE di destino provvede periodicamente a liquidare l'Iva e a invitare l'impresa italiana a eseguire il versamento della stessa a favore dell'Amministrazione finanziaria del Paese estero interessato, direttamente o a mezzo conto corrente bancario eventualmente aperto nel Paese UE di destino o con altri mezzi.

Esempio di fattura di vendita (procedura tradizionale)

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

Torino, 28 luglio 2022

Fattura n. 350

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 |
| "Operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera b, del DL 331/1993" | |
| TVA del 20% | 62,00 euro |
| Totale a nostro avere | 372,00 euro |

Pagato a mezzo carta di credito in data odierna

N.B.: Nella **fattura elettronica** da trasmettere allo SDI si dovranno indicare le seguenti informazioni:

- Tipo documento: TD01
- Natura operazione: N7 – Iva assolta in altro Paese Ue (articolo 41/1/b del DL n. 331/1993)

- Imposta (Iva nazionale): deve essere valorizzato 0.00 (in questo senso, Circolare n. 1/2017).
- Iva estera (nel caso specifico: TVA francese): poiché tale imposta deve essere sommata alla base imponibile al fine di generare il totale fattura, è da ritenere che, relativamente alla stessa, debba essere compilata una specifica riga di dettaglio denominata: Iva francese 20%"; natura dell'operazione: N1 (operazione esclusa dalla base imponibile ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 5, del Dpr n. 633/1972);
- Nel caso in cui l'importo dell'Iva estera superi 77,47 euro, è dovuta l'imposta di bollo di 2 euro; anche riguardo a tale importo occorre prevedere una specifica riga di dettaglio; natura dell'operazione: N1
- codice destinatario XXXXXXXX.

Registro fatture emesse italiano

| | |
|---|-------------|
| Numero progressivo fattura | 1/FR |
| Data di emissione (data di effettuazione operazione) | 28.07.2022 |
| Ammontare imponibile (Operazione non imponibile articolo 41/1/b del Dl n. 331/1993) | 310,00 euro |
| Iva francese 20% (Importo escluso dalla base imponibile Iva articolo 15, comma 1, n. 5, del Dpr n. 633/1972) | 62,00 euro |
| Totale fattura | 372,00 euro |

Registro fatture emesse francese

| | |
|--|-------------|
| Numero progressivo fattura | 1/FR |
| Data di emissione (data di effettuazione operazione) | 28.07.2022 |
| Ammontare imponibile | 310,00 euro |
| Iva francese 20% | 62,00 euro |
| Totale fattura | 372,00 euro |

Riguardo agli **adempimenti Intrastat**, la Circolare 13 del 23 febbraio 1994 dell'Agenzia delle Entrate, punto B-2.1, afferma che:
*"Si ritiene opportuno precisare che, per quanto concerne gli obblighi di compilazione degli elenchi riepilogativi delle **cessioni intracomunitarie**, poiché l'art. 41, c. 1, lettera b [...] le qualifica come cessioni intracomunitarie, le medesime operazioni devono essere comprese nell'elenco riepilogativo INTRA-1bis, sia agli effetti fiscali che a quelli statistici, relativo al periodo nel corso del quale le operazioni risultano registrate o soggette a registrazione a norma dell'articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972, con l'avvertenza che la colonna 3 (codice Iva acquirente) va compilata ogni qual volta l'acquirente comunitario dei beni in altro Stato membro risulta essere un soggetto identificato ai fini IVA nel proprio Paese".*

Nel **caso di reso di merce**, ossia nel caso in cui il consumatore finale, una volta visionati i beni, receda dal contratto e restituisca gli stessi all'impresa italiana, a spese di quest'ultima, salvo diversa previsione contrattuale, questa dovrà provvedere a curare il rientro dei beni in Italia. In merito alle implicazioni legali nel caso di recesso, si rimanda al paragrafo 2.2.8 della presente guida.
 In tale evenienza, l'impresa italiana, ai sensi dell'art. 26, c. 2 del Dpr 633/1972, ha la facoltà di:

- emettere nota credito non imponibile art. 41, c. 1, lett. b, del DL 331/1993, a storno della fattura previamente emessa (soluzione consigliata) e presentare il Modello Intra-1ter, ai fini fiscali e statistici
- **oppure limitarsi** a gestire il reso in contabilità generale (e in contabilità di magazzino).

In tale ultima evenienza l'impresa italiana deve comunque provvedere a presentare il Modello Intra-1ter ai soli fini statistici con l'indicazione della relativa causale (codice 2 della tabella B - natura della transazione) e a rettificare in diminuzione l'ammontare del plafond per il periodo d'imposta successivo. Riguardo all'Iva addebitata al cliente estero, é possibile operare il recupero mediante la posizione Iva estera.