

IVA

Servizi di e-commerce a clienti extra-UE con obbligo di fattura

di Marco Peirolo

Come evidenziato in un [precedente intervento](#), per i servizi di *e-commerce* territorialmente rilevanti in Italia, la fattura resta obbligatoria solo nei rapporti "B2B". L'art. 22, comma 1, n. 6-ter), del D.P.R. n. 633/1972 prevede, infatti, che l'emissione della fattura non è obbligatoria, ove non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, per le prestazioni di servizi elettronici rese a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Allo stesso modo, per effetto del D.M. 27 ottobre 2015, è stato rilevato che le prestazioni in questione, rese nell'ambito dei rapporti "B2C", sono esonerate anche dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale.

È importante sottolineare che l'esclusione da fattura e da scontrino/ricevuta fiscale si riferisce alle sole operazioni territorialmente rilevanti in Italia, vale a dire a quelle che hanno, come destinatario, un cliente:

- domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero;
- che agisce al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Sul punto, **le disposizioni che prevedono l'esonero non fanno specifico riferimento al luogo impositivo dell'operazione**. In particolare, l'art. 22, comma 1, n. 6-ter, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che la fattura non è obbligatoria "per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione" e, alla stessa maniera, l'art. 1 del D.M. 27 ottobre 2015 esclude il rilascio di scontrino/ricevuta fiscale per le "prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione".

Di qui il dubbio se l'esonero (nella specie, dell'obbligo di emissione della fattura) sia applicabile anche ai **servizi di e-commerce resi a clienti non residenti che agiscono in veste di "privati consumatori"**.

A ben vedere, l'incertezza si pone per le prestazioni fornite a **clienti extra-UE**, per le quali la normativa nazionale prevede l'emissione della fattura da parte del fornitore italiano.

L'art. 21, comma 6-bis, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 dispone, infatti, che la fattura deve essere emessa per le "cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori

dell'Unione europea" e, dato che i servizi di e-commerce assumono rilevanza nel Paese di domicilio o di residenza del cliente, la norma in esame impone la fattura quando i clienti sono extra-UE.

A favore di questa soluzione possono richiamarsi le Relazioni illustrate agli schemi del DLgs. n. 42/2015 e del D.M. 27 ottobre 2015.

In particolare, nella prima viene messo in luce che l'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 è stato "modificato per tener conto dell'osservazione di cui al punto b) espressa dalla VI Commissione Finanze della Camera dei deputati. Infatti, da tale Commissione si rimetteva al Governo di valutare l'opportunità di consentire, in via opzionale, di applicare il regime speciale in esame anche alle imprese di telecomunicazione residenti in Italia per le prestazioni rese nei confronti di consumatori italiani, permettendo in tal modo alle predette imprese di essere completamente dispensate dagli adempimenti concernenti la certificazione e la liquidazione dell'IVA.

Si rileva, al riguardo, che la direttiva di recepimento non consente tale estensione; ciò è confermato espressamente, sul piano normativo, dall'articolo 57-quater del regolamento (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, come sostituito dall'articolo 1 del regolamento (UE) n. 967/2012 del Consiglio del 9 ottobre 2012. Tuttavia, al fine di non discriminare le imprese stabilite in Italia ai fini dell'esenzione dai relativi adempimenti, si è ritenuto comunque opportuno modificare l'articolo 22 del d.P.R. n. 633/1972 per includere le prestazioni di telecomunicazione, teleradiodiffusione e di servizi elettronici rese a consumatori finali fra le fattispecie per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non è richiesta dal cliente al momento dell'effettuazione della prestazione".

Anche nella Relazione allo schema del D.M. 27 ottobre 2015 è stato evidenziato che, "per evitare disparità di trattamento, l'esonero [dall'obbligo di rilascio dello scontrino/ricevuta fiscale] è formulato in termini generali in modo da ricoprendere tutte le prestazioni in questione rese a clienti privati domiciliati o residenti nel territorio dello Stato a prescindere dal luogo di stabilimento del fornitore e dalla circostanza che quest'ultimo abbia o meno aderito ad uno dei regimi speciali MOSS".

Pare, quindi, evidente che la ratio delle previsioni di esonero è quella di escludere l'obbligo di fattura e di scontrino/ricevuta fiscale per le sole **prestazioni territorialmente rilevanti in Italia** e non anche per quelle effettuate al di fuori dell'Unione europea, cioè nei confronti di consumatori finali extra-UE, per le quali la fattura va emessa ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, lett. b), del decreto IVA.

Nulla quaestio quando il destinatario del servizio è stabilito in altro Paese UE, siccome la lett. a) del citato comma 6-bis dell'art. 21 limita l'obbligo di fatturazione alle operazioni "B2B", con reverse charge da parte del cliente non residente. In questa ipotesi (cliente "consumer" UE), la fattura non è richiesta a prescindere dall'adesione al MOSS del fornitore italiano.