

L'e-commerce fa storia a sé

L'amministrazione finanziaria rivede il precedente indirizzo, limitatamente all'online

Pagina a cura
di FRANCO RICCA

Rispetto al principio secondo cui la non imponibilità delle cessioni perfezionate quando i beni già si trovano in territorio extraUe può essere riconosciuta solo se la precedente esportazione sia stata effettuata sulla base di un accordo commerciale di futura vendita tra le parti si discosta in senso estensivo la risposta dell'Agenzia delle entrate n. 238 del 3 agosto 2020. L'istanza di interpello era stata presentata da un'impresa italiana che, avendo aderito a una piattaforma di vendita online gestita da un operatore estero, provvede a inviare le proprie merci dall'Italia a un magazzino di terzi situato in una zona franca di uno Stato extraUe, dove i prodotti sono custoditi in attesa di essere venduti a privati consumatori di quello Stato, i quali li acquistano via internet tramite la piattaforma del marketplace. L'impresa, che mantiene la proprietà della merce fino al momento della vendita, il cui prezzo è incassato dal gestore della piattaforma e girato alla venditrice al netto delle commissioni, prospettava difficoltà di esecuzione degli adempimenti Iva in ragione della indisponibilità dei dati dell'acquirente, nel presupposto che le operazioni non concretizzassero attività di commercio elettronico indiretto e che le cessioni costituissero operazioni fuori campo Iva ai sensi dell'art. 7-bis del dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

Dissentendo da questo inquadramento, l'Agenzia ha chiarito anzitutto che l'operazione di vendita in esame si configura come commercio elettronico indiretto, in quanto la transazione commerciale avviene in via telematica, ma il cliente riceve la consegna fisica della merce a domicilio secondo i canali tradizionali. L'Agenzia ri-

badisce poi che le operazioni di e-commerce indiretto sono equiparate alle vendite per corrispondenza, sicché non sono soggette all'obbligo di emissione della fattura, se non richiesta dal cliente; dette vendite sono inoltre esonerate dal rilascio della certificazione mediante emissione di scontrino o ricevuta fiscale e, fino a nuove disposizioni, dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, ragion per cui l'impresa deve soltanto annotare i corrispettivi delle vendite nel registro di cui all'art. 24 del dpr 633/72.

Quanto al trattamento delle cessioni, posto che i beni sono preventivamente stoccati in un deposito fiscale all'estero e vengono sdoganati solo a seguito della vendita ai consumatori, il previo invio dei beni all'estero costituisce una esportazione in "franco valuta", ai soli fini doganali ma non ai fini Iva, mancando il requisito del trasferimento della proprietà a titolo oneroso; in altri termini, il mero trasferimento dei beni all'estero non integra alcuna operazione agli effetti dell'Iva. Ciò precisato, l'agenzia ritiene comunque che la fattispecie sia assimilabile a quella del consignment stock, in cui all'atto del prelievo dei beni da parte dell'acquirente si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione, unitariamente considerata, come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 del dpr 633/1972, secondo quanto già precisato con la risoluzione n. 94 del 2013: "se infatti, in esecuzione di un contratto di consignment stock, la merce è inviata dall'Italia in un Paese extra-Ue, presso un deposito fiscale di proprietà dell'acquirente estero o di un terzo cui quest'ultimo possa accedere, all'atto del prelievo dei beni dal deposito da parte dell'acquirente si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inqua-

drare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera a), del decreto Iva".

È da osservare però che nella fattispecie la merce non viene inviata in un deposito dell'acquirente, oppure di terzi al quale egli possa accedere, non essendo peraltro affatto noto quando e nei confronti di chi avverrà la successiva vendita B2C; né sembra poter assumere rilievo la circostanza che le merci fossero stoccate in un deposito fiscale, motivo per cui non può affermarsi che l'esportazione in franco valuta sia collegata a un preventivo accordo di vendita tra il cedente e il cessionario, da perfezionarsi in un momento successivo.

Di conseguenza, la risposta in commento poteva considerarsi un'apertura, rispetto al più restrittivo orientamento pregresso, in merito ai requisiti necessari per poter qualificare la vendita di beni previamente allocati al di fuori dell'Ue "non imponibile", anziché "fuori campo", con conseguente rilevanza ai fini della determinazione del plafond per gli acquisti in sospensione d'imposta da parte degli esportatori abituali. Ciò anche in virtù del richiamo alla sentenza della Corte di cassazione n. 23588 del 20 dicembre 2012, secondo cui nell'art. 8 del dpr n. 633/1972 "non si riscontra disposizione, né esigenza sistemica che imponga una sequenza temporale vincolata degli effetti della transazione nel senso della necessaria anteriorità dell'effetto traslativo del diritto reale rispetto a quello dell'uscita della merce dal territorio comunitario", sicché è necessaria la sussistenza di "un vincolo finalistico tra trasferimento della proprietà e esportazione, ma non anche quella di un'obbligata successione temporale tra i due termini dell'operazione. Sul piano sistematico, poi, l'osservanza del richiamato principio del-



la tassazione dei beni nel luogo di consumazione richiede solo il carattere definitivo dell'operazione, sicché ciò che risulta essenziale, e che la norma persegue al fine di evitare iniziative fraudolente, è la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero".

La recente risposta n. 34/2025 dell'Agenzia, della quale si è detto nella pagina precedente, ha tuttavia ridimensionato la portata della risposta 238/2020, la cui validità rimane quindi confinata nello specifico contesto fattuale, probabilmente valorizzato, nell'ottica dell'Agenzia, dalla circostanza che le vendite, realizzate quando i beni si trovano nello Stato estero, avvengono per il tramite di una piattaforma elettronica che, secondo quanto si legge nel documento, permette alle aziende di vendere le proprie merci (esclusivamente, si presume) a privati consumatori di quello Stato.

A maggior ragione rimangono frustrate le aspettative di coloro che auspicano l'estensione della posizione assunta dall'Agenzia in merito al trattamento delle cessioni differite regolate da accordi di consignment stock e simili anche a ipotesi diverse, quali la tentata vendita (su cui l'amministrazione finanziaria si è espressa nei termini ricordati nella pagina precedente).

— © Riproduzione riservata — ■

La stretta del Fisco segue l'orientamento di norme e giurisprudenza Ue

Bisogna riconoscere che l'orientamento restrittivo adottato dall'Agenzia delle entrate in merito alla questione in esame sembra in linea con la normativa e la giurisprudenza unionale.

L'articolo 164 della direttiva Iva, dal quale trae legittimazione l'agevolazione degli acquisti in sospensione d'imposta prevista dalla normativa nazionale, prevede infatti che gli Stati membri possono esentare dall'Iva talune operazioni effettuate o destinate a un soggetto passivo "entro il limite dell'importo delle esportazioni che ha effettuato nel corso dei dodici mesi precedenti".

Le operazioni qualificabili come "esportazioni", ai fini in esame, sono quelle menzionate all'art. 146 della direttiva, rubricato "Esenzioni all'esportazione", nell'ambito del quale non rientrano le cessioni di beni che si trovano all'estero. Pertanto, sebbene l'esclusione di queste ultime cessioni dall'istituto agevolativo per gli esportatori abitua-

li possa effettivamente sembrare poco giustificabile, vieppiù alla luce dell'obbligatorietà della fatturazione e della rilevanza delle stesse ai fini del volume d'affari, per effetto delle modifiche apportate dalla direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010, si deve prendere atto del tenore letterale della norma.

Si deve aggiungere che anche la giurisprudenza della Corte di giustizia Ue sul luogo delle cessioni di beni corrobora la lettura restrittiva. Nella sentenza del 2 ottobre 2014, C-446/13, la Corte ha infatti fornito un'interpretazione strettamente letterale dei criteri di localizzazione delle cessioni di beni, riconducendo nell'ipotesi di cessione perfezionata al di fuori del territorio nazionale anche un caso in cui i beni, oggetto di una vendita tra un cedente italiano e un acquirente francese, erano stati previamente inviati dal cedente a un prestatore d'opera in Francia, ai fini di una lavorazione per proprio conto, prima della consegna, a cura

dello stesso prestatore, all'acquirente finale in territorio francese.

La Corte ha infatti osservato che, secondo l'art. 31 della direttiva Iva, il luogo di una cessione di beni è situato nel "luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente". La lettera della disposizione non consente quindi di considerare che il luogo della cessione si trovi nel paese del fornitore (Italia), perché i beni sono stati prima spediti al prestatore che era stabilito in Francia, il quale, dopo aver effettuato lavori di rifinitura per conto del venditore, li ha poi spediti all'acquirente, stabilito in quest'ultimo paese. Pertanto, gli unici beni che formano oggetto del contratto fra venditore e acquirente, ossia i beni finiti, si trovavano già in Francia al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

Questa interpretazione, spiega la Corte, è avallata anche dal

sistema generale, che identifica il luogo della cessione in quello nel quale avviene il trasferimento del potere di disporre del bene come proprietario; nella fattispecie, il fornitore, quando spedisce i beni al prestatore d'opera, non trasferisce all'acquirente tale potere, in quanto la spedizione mira solo a rendere i beni conformi all'ordine per la successiva cessione.

L'art. 31 della direttiva implica la sussistenza di un nesso temporale e sostanziale sufficiente tra la cessione dei beni di cui trattasi e la spedizione dei medesimi, nonché una continuità nello svolgimento dell'operazione; nesso e continuità che mancano se la spedizione dei beni da parte del fornitore al prestatore è finalizzata a trasformarli prima della loro cessione all'acquirente. Pertanto, il luogo della cessione si considera situato nel paese in cui si trovano i beni divenuti conformi agli impegni contrattuali tra queste due parti.

— © Riproduzione riservata — ■