COME AVVIARE E GESTIRE UN'ATTIVITÀ DI E-COMMERCE

Tutti i risvolti contabili e fiscali, le novità e gli adempimenti
(aggiornato con la DAC7 e ultimi documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate)

SistemaRATIO
Centro Studi Castelli Srl

Indice

Modalità di apertura di un sito di E-commerce ed informazioni minime obbligatorie (📎)	Pag. 7
Profili contabili e fiscali dei costi relativi alle diverse fattispecie di siti web	Pag. 12
Commercio elettronico diretto ed indiretto: definizioni e profili fiscali	Pag. 15
Portale telematico per l'Iva su servizi di e-commerce (MOSS)	Pag. 29
Resi nell'E-commerce indiretto (📎)	Pag. 38
Commercio elettronico: le novità dal 1.01.2019 e dal 1.07.2021	Pag. 42
Profili operativi di alcune casistiche di compravendite online	Pag. 48
Brexit: le ricadute Iva in tema di E-commerce dal 1.01.2021	Pag. 62
Commercio elettronico senza magazzino (dropshipping)	Pag. 66
Territorialità Iva per eventi e servizi in streaming: novità dal 1.01.2025	Pag. 68
Piattaforme digitali e obblighi di reporting DAC7: il nuovo sistema europeo di trasparenza fiscale	Pag. 70
Registrazione regime OSS - IOSS	Pag. 72
Vendite a distanza: cosa è cambiato dal 1.07.2021	Pag. 74
Modalità di registrazione e schemi di dichiarazione OSS e IOSS	Pag. 78

MODALITÀ DI APERTURA DI UN SITO DI E-COMMERCE ED INFORMAZIONI MINIME OBBLIGATORIE

D.P.R. 22.12.1986, n. 917 *- D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - D.Lgs. 59/2010*

Tramite il sito di E-commerce è svolta l'attività di commercio elettronico diretto ovvero indiretto. L'attività esercitata sia con riferimento al commercio elettronico diretto (considerata ai fini fiscali come prestazione di servizi) che indiretto (cessione di beni) rientra nel concetto civilistico di "attività commerciale", così come definita dall'art. 2195 c.c.

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- CASO PRATICO

SCHEMA DI SINTESI

ISCRIZIONE REGISTRO IMPRESE ⇨

- I soggetti che svolgono attività di commercio elettronico diretto ovvero indiretto hanno l'obbligo di **iscrizione nel Registro delle Imprese**; ciò in considerazione del fatto che svolgono **attività commerciali**.
- L'iscrizione è obbligatoria sia per le ditte individuali che per le imprese costituite in forma societaria (società di capitali ovvero di persone).

COMUNICAZIONE UNICA ⇨

Una volta decisa la propria forma giuridica di ditta individuale ovvero società di persone ovvero società di capitali si dovrà procedere alla presentazione della **Comunicazione Unica** (c.d. ComUnica) per espletare le pratiche di inizio, modifica o cessazione dell'attività di impresa, sia in forma individuale sia in forma societaria.

VENDITA DI BENI AL DETTAGLIO

SCIA ⇨

- Nei casi in cui si eserciti attività di vendita di beni al dettaglio, ivi compresa la vendita al dettaglio esercitata tramite televisione o altri sistemi di comunicazione (tra i quali rientra il commercio elettronico) vi è l'obbligo di previa comunicazione della **Segnalazione Certificata di Inizio Attività** (SCIA).

Ad oggi non è chiaro se la SCIA debba essere presentata solo in presenza di commercio elettronico "indiretto" (quindi, beni materiali) al dettaglio ovvero se il suo invio sia obbligatorio anche in presenza di commercio elettronico "diretto" al dettaglio (quindi, ad es. foto digitali, film, musica, ecc.). Sul punto sembra ragionevole ritenere che la SCIA debba essere presentata anche con riferimento al commercio elettronico "diretto", se effettuato al dettaglio; ciò in considerazione del fatto che l'art. 68 D.Lgs. 59/2010 fa riferimento unicamente alla "vendita al dettaglio" senza specificare la tipologia di beni (materiali ovvero immateriali). In presenza di commercio elettronico "diretto", si consiglia di assumere informazioni presso lo Sportello Unico Attività Produttive (c.d. SUAP) del Comune competente.

⇨ **La SCIA, di norma, deve essere spedita come allegato al modello ComUnica. Al riguardo, risulta opportuno verificare se il Comune al quale è diretta la SCIA sia abilitato al ricevimento mediante ComUnica. In caso contrario si dovranno seguire le modalità di presentazione delineate dal SUAP del Comune.** Infatti, molti Comuni richiedono ancora la presentazione cartacea (in triplice copia, non in bollo) ovvero tramite altri canali telematici (ad es. invio mediante PEC).

Fasi da seguire in fase di apertura

Cosa	Quando	Come
Scia	All'avvio dell'attività.	SUAP - qualora il SUAP del Comune sia abilitato alla ricezione della SCIA - Segnalazione Certificata di Inizio Attività - mediante ComUnica (in caso contrario si dovranno seguire le regole di invio del SUAP del Comune ove si vuole spedire la SCIA).
Iscrizione Registro delle Imprese	Entro 30 giorni[2].	CCIAA.
Apertura partita Iva (Mod. AA7 ovvero AA9)	Entro 30 giorni[2].	Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.
Iscrizione Inps	Entro 30 giorni[2] (se si assumono dipendenti, la scadenza di presentazione è fissata al giorno 16 del mese successivo).	Sede Inps.
Iscrizione Inail[1]	Contestuale all'inizio dell'attività.	Sede Inail.
Istituzione dei registri contabili	All'avvio dell'attività.	-

Note

[1] Nel caso di imprese commerciali solo se si assumono lavoratori dipendenti.

[2] In caso di spedizione telematica con ComUnica unitamente alla Scia, l'intera pratica è inoltrata contestualmente il giorno di avvio dell'attività.

CASO PRATICO

Esempio n. 1 **ComUnica**

Dati	Di seguito si riporta un esempio di compilazione di ComUnica in merito ad una nuova impresa con immediato inizio attività economica. Alla pratica sono allegati i diversi modelli indirizzati agli enti interessati (ad es. modelli inizio attività verso l'Agenzia delle Entrate, SCIA al SUAP, ecc.).

Camere di commercio — Ufficio del Registro delle Imprese

Comunicazione unica per la nascita d'impresa (art.9 D.L. 7/2007)

valida anche per Agenzia Entrate — INAIL — INPS Istituto Nazionale Previdenza Sociale

Versione 3.1

1. Ufficio Registro Imprese destinatario

Sigla provincia dell'ufficio Registro Imprese: MN

2. Informazioni anagrafiche dell'impresa che invia la comunicazione

Denominazione: Rossi Mario commercio on line

Codice Fiscale: RSSMRA65B10L378U — Provincia sede: MN

3. Oggetto della comunicazione (ad esempio: scopo della comunicazione)

Adempimento:

Nuova impresa con immediato inizio attività economica (Adempimento : per tutti gli enti)	✔
Costituzione nuova impresa senza immediato avvio attività economica	○
Inizio attività per impresa già iscritta al Registro Imprese	○
Variazione	○
Cessazione	○
Cancellazione dell'impresa dal Registro Imprese	○

Ente Destinatario:

Agenzia Entrate	✔
INAIL	☐
INPS	✔
Registro Imprese	✔
Albo Artigiani	☐
Ministero Lavoro	☐
SUAP	✔

Codice pratica: 728J4135

4. Estremi del dichiarante (titolare, legale rappresentante, notaio, intermediario, delegato)

Cognome: Verdi — Nome: Luigi

Qualifica: Professionista incaricato — Cod. fiscale: VRDLGU44P07C118R

Indirizzo email o PEC: verdi@legalmail.it — Telefono: 123/45678

5. Domicilio elettronico (posta Elettronica Certificata) dell' impresa dove notificare le ricevute previste

Domicilio di Posta Elettronica Certificata dell'impresa: mario.rossi1965@legalmail.it

☐ Richiedo di attivare un indirizzo di Posta Elettronica Certificata per l'impresa(*)

Email per la notifica dell'attivazione PEC:

6. Elenco dei documenti informatici allegati

Nome file allegato	Ente destinatario
728J9999.CUI.PDF.P7M	Registro Imprese

Esempio n. 2 **Scia presentata al Comune**

Dati

- Di seguito si riporta un esempio di SCIA.
- Risulta, comunque, necessario utilizzare le modalità di invio stabilite dal SUAP del Comune oggetto di SCIA (tramite ComUnica, ovvero modello cartaceo ovvero con altri sistemi telematici ad es. PEC).

SEGNALA	Procedimento
SCIA per nuova apertura attività di vendita per corrispondenza, televisione, commercio elettronico o altri sistemi di comunicazione	SCIA per nuova apertura attività di vendita per corrispondenza, televisione, commercio elettronico o altri sistemi di comunicazione
Presentazione della notifica ai fini della registrazione ai sensi dell'art. 6 del Regolamento CE n. 85/2004	Presentazione della notifica ai fini della registrazione ai sensi dell'art. 6 del Regolamento CE n. 85/2004

Anagrafica dell'impresa

Sezione anagrafica dell'impresa richiedente (Dati relativi al legale rappresentante) o della persona fisica

Nome	Cognome	Sesso	Cittadinanza
Mario	Rossi	Maschio	Italiana

Nato a	il
Castel Goffredo	10.02.1965

	Provincia		Stato
[X] in Italia	MN	[ ] all'estero	

Cod.Fiscale
RSSMRA65B10L378U

Informazioni relative alla residenza :

Residente in	Provincia	CAP
Castel Goffredo	Mantova	46042

Indirizzo	Tel	Fax
Via Mantova, n. 5	0376/78910	0376/78911

eMail PEC
mario.rossi@legalmail.it

Carica (se persona fisica selezionare 'Proprietario')
Proprietario

Sezione anagrafica dell'impresa richiedente (Dati relativi alla sede legale) o della persona fisica

Codice Fiscale	P.IVA	Forma giuridica (se persona fisica selezionare 'Altre forme')
RSSMRA65B10L378U	01234560789	Impresa individuale

Denominazione (Cognome e Nome in caso di persona fisica)
Rossi Mario commercio on line

Con sede in	Provincia	CAP
Castel Goffredo	Mantova	46042

Toponimo (DUG)	Denominazione stradale	Numero civico
Altro	Via Mantova	5

Telefono	Fax
0376/78910	0376/78911

Informazioni relative all'iscrizione al Registro Imprese

E-COMMERCE [13426-ec] - Centro Studi Castelli S.r.l. - Riproduzione vietata

Esempio n. 2 (segue)

Camera di commercio di:	Numero REA	Data
Mantova		

Se l'impresa non è ancora iscritta o se si tratta di soggetto non tenuto all'iscrizione al Registro Imprese, non compilare i campi; altrimenti compilare almeno Camera di Commercio e Numero Rea

Qualifica e dati del procuratore

Qualifica del procuratore
Professionista incaricato

Il procuratore:

Nome	Cognome	Sesso	Cittadinanza
Luigi	Verdi	Maschio	Italiana

Nato a	il
Castel Goffredo	7.09.1944

	Provincia		Stato
[X] in Italia	Mantova	[ ] all'Estero	

Cod.Fiscale
VRDLGU44P07C118R

Informazioni relative alla residenza del procuratore:

Residente in	Provincia	CAP
Castel Goffredo	Mantova	46042

Indirizzo	Tel	Fax
Via S. Apollonio, n. 10	0376/23456	0376/23456

eMail PEC
verdi@pec.it

Oggetto della pratica

descrizione generale dell'intervento
Inizio attività vendita on line di prodotti non alimentari.

Ai fini delle comunicazioni relative al presente procedimento si elegge il proprio domicilio elettronico presso la seguente casella di posta elettronica (domicilio elettronico)

DOMICILIO ELETTRONICO: (N.B. Inserire l'indirizzo della casella PEC a cui il SUAP dovra' inviare la ricevuta e le altre comunicazioni relative alla pratica)

[X] Si dichiara di essere consapevoli che nel caso non venga indicata una casella di posta elettronica certificata (PEC), non si avra' la certezza del buon esito dell' eventuale scambio di comunicazioni che seguiranno la presente istanza

Dichiarazione di consapevolezza ex artt. 46 e 47 DPR 445/2000

[X] Dichiara di essere consapevole che le dichiarazioni false, la falsità negli atti e l'uso di atti falsi comportano l'applicazione delle sanzioni penali previste dall'art. 76 del D.P.R. 445/2000 e la decadenza dai benefici eventualmente conseguenti al provvedimento emanato sulla base della dichiarazione non veritiera

SCIA per nuova apertura attività di vendita per corrispondenza, televisione, commercio elettronico o altri sistemi di comunicazione			
[X] vendita tramite commercio elettronico	Sito web	www.rossimario.it	[X] proprio

... omissis ...

SCELTA DEL NOME DI DOMINIO ED INFORMAZIONI MINIME DEL SITO WEB

- Prima di aprire un sito web (sia esso "vetrina", "pubblicitario" ovvero di "Ecommerce") si deve prestare molta attenzione alla scelta e all'individuazione del nome di dominio.
- La regola basilare - anche di marketing - consiste nella semplicità del nome: quanto più semplice e facile da memorizzare, maggiore potrà essere l'afflusso di utenti del web.

Attenzione	Il nome di dominio (ovvero domain name ovvero host name) è l'indirizzo di un sito in formato alfabetico (ad esempio, www.ratio.it), dunque potenzialmente assai semplice da ricordare, al contrario dell'indirizzo IP (IP Address), che è espresso in forma numerica. Invece, il marchio può consistere tanto in un emblema (c.d. marchio emblematico), quanto in una denominazione o in un segno, purché presenti carattere distintivo. Esso è tradizionalmente considerato il segno distintivo più importante, in quanto contraddistingue prodotti e servizi, e consente le scelte di mercato mediante la differenziazione e la individuazione dei prodotti.

- Dal punto di vista giuridico, possono sorgere delle controversie qualora la registrazione di un nome di dominio coincida con un marchio, soprattutto se tale marchio è molto conosciuto. Tutto ciò in considerazione del fatto che ad oggi, il principio base della registrazione di un nome di dominio è consistito nella tempestività della registrazione, risultando di proprietà di chi per primo lo ha registrato (first come - first served). In altri termini, l'essere proprietario di un marchio non è ragione sufficiente per essere parimenti proprietario del nome di dominio corrispondente.

Attenzione	Tuttavia, il titolare dei diritti di uso esclusivo del segno tipico può inibire a terzi l'uso di quest'ultimo come nome di dominio. Va da sé che il soggetto che voglia aprire un sito web dovrà fare una verifica (due diligence) che tale nome di dominio non sia già in uso ovvero contenga un marchio già registrato.

- Altro aspetto da tenere in considerazione è la scelta del Top Level Domain (c.d. TLD), per meglio dire desinenze che si trovano alla fine del nome a dominio quali ad esempio .com, .it, .org, .net, e via dicendo. In Italia, generalmente, viene utilizzato il TLD .it. Tale TLD attiene i domini registrati in Italia, quindi, sottoposti alla giurisdizione italiana o alla procedura arbitrale dei Prestatori del Servizio di Risoluzione delle Dispute.
- Una volta ottenuto il nome di dominio (prestando attenzione a quanto sopra) la norma italiana stabilisce che il sito web (in qualsiasi sua forma, quindi, potrebbe essere anche semplicisticamente un sito "vetrina") deve contenere le seguenti informazioni minime:
  - .. il numero di partita Iva (art. 35, c. 1 D.P.R. 633/1972): tale informazione deve essere riportata nell'home page del sito web, oltre che in ogni atto e corrispondenza, quindi, anche all'interno dei testi delle e-mail che sono generate o, comunque attribuibili, al sito. Sul punto l'Agenzia delle Entrate con la RM 16.05.2006, n. 60/E ha precisato che tale obbligo torna applicabile nel caso in cui un soggetto passivo Iva disponga di un sito web relativo all'attività esercitata, ancorché a mero titolo istituzionale (come ad es. sito "vetrina" ovvero "pubblicitario");
  - .. ulteriori informazioni con riferimento alle società di capitali (art. 2250, c. 7 c.c.) e più nel dettaglio:
    - . sede legale della società;
    - . ufficio del registro delle imprese ove è iscritto e relativo numero di iscrizione;
    - . capitale effettivamente versato ed esistente dall'ultimo bilancio;
    - . lo stato di eventuale liquidazione della società a seguito dello scioglimento;
    - . lo stato di società con eventuale unico socio, c.d. società di capitali unipersonali.

Attenzione	La sanzione comminata per la mancata indicazione del numero di partita Iva varia da € 250 ad € 2.000 [art. 11, c. 1, lett. a) D.Lgs. 471/1997]. Invece, se mancano le ulteriori informazioni per le società di capitali sopra indicate, è applicabile una sanzione da € 206 ad € 2.065 per ciascun componente dell'organo di amministrazione (art. 2630, c. 1 c.c.).

PROFILI CONTABILI E FISCALI DEI COSTI RELATIVI ALLE DIVERSE FATTISPECIE DI SITI WEB

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- TRATTAMENTO CONTABILE

D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - *D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - Oic 23 e 24*

Sempre più soggetti, per la propria attività, aprono siti Internet che possono essere suddivisi in tre categorie:
- sito Internet "**vetrina**";
- sito Internet "**pubblicitario**";
- sito Internet di "**commercio elettronico**".

Nel momento in cui si ha intenzione di aprire tali siti Internet è necessario conoscere le fasi amministrative da seguire, nonché, da un punto di vista operativo, individuare il corretto trattamento contabile e fiscale da riservare ai costi sostenuti per la loro realizzazione e mantenimento.

SCHEMA DI SINTESI

TIPOLOGIE DI SITI INTERNET	⇨ Vetrina ⇨	• La funzione è meramente informativa. • Ha come obiettivo quello di illustrare l'attività dell'impresa: quindi, si tratta del sito web classico, che funge da brochure online, con le pagine che indicano "chi siamo", prodotti e servizi offerti, contatti, ecc.. • Molto diffuso tra le imprese italiane ancorché abbia, ormai, poco appeal tra gli utenti del web.
	⇨ Pubblicitari ⇨	• Ha come scopo principale quello di far conoscere i prodotti/sevizi offerti dall'azienda ai potenziali clienti del web. • Allo scopo di raggiungere tali obiettivi l'azienda mette a disposizione all'interno del sito web cataloghi online, offerte commerciali e promozioni in corso. • In tale tipologia di sito Internet non è comunque possibile effettuare acquisti direttamente online; conseguentemente, l'utente dovrà procedere a contattare l'azienda mediante i canali ordinari.
	⇨ Commercio elettronico ⇨	• Consente di effettuare gli acquisti di beni/servizi direttamente online. • Si può gestire direttamente l'ordine, il pagamento e concordare la relativa consegna dei prodotti/servizi.
COSTI SOSTENUTI PER IL SITO INTERNET	⇨ Costi di realizzazione(1) ⇨	• Costi relativi alla fornitura dello spazio web (generalmente si tratta del contratto di fornitura di servizi inerenti a Internet e accesso ad un server; tale contratto di fornitura è stipulato con l'Internet Service Provider - c.d. ISP). • Eventuali costi per la realizzazione di un proprio server. • Costi di registrazione del dominio del sito Internet. • Costi di progettazione del sito Internet (analisi di fattibilità, definizione degli obiettivi, ecc.). • Costi di sviluppo del sito (contenuti e grafica). • Costi per la formazione nonché addestramento del personale atto alla gestione del sito Internet.
	⇨ Costi di gestione e manutenzione(1) ⇨	• Costi per l'**aggiornamento** delle pagine web contenute all'interno del sito Internet. • Costi per la **manutenzione** delle pagine web. • Costi per l'**ampliamento** del sito Internet.
Nota(1)	• La costruzione/realizzazione/gestione/manutenzione del sito Internet possono essere: .. **affidate a terzi**. In tal caso, i costi saranno documentati da fatture emesse dai prestatori dei servizi; .. **gestite all'interno dell'azienda**. In tal caso si dovrà prendere a riferimento il costo del personale.	

TRATTAMENTO CONTABILE

ASPETTI CONTABILI

- Le norme civilistiche, così come i principi contabili nazionali, non contengono disposizioni specifiche sulla contabilizzazione e l'iscrizione in bilancio dei costi sostenuti per la realizzazione dei siti Internet delle aziende.

ASPETTI FISCALI

- La normativa fiscale non contiene una norma specifica in merito alla deducibilità dei costi sostenuti per la realizzazione dei siti Internet delle aziende.

Conseguentemente, allo scopo di imputare correttamente ai fini contabili e fiscali tali tipologie di costi si dovrà verificare la finalità del sito Internet aziendale.

Tavola n. 1 — **Costi per la realizzazione del sito Internet**

Tipologia di sito Internet	Trattamento contabile	Trattamento fiscale
SITO INTERNET VETRINA	• Considerata la finalità di tale sito (promuovere ovvero consolidare il prestigio dell'azienda) si ritiene che i relativi costi di realizzazione possano essere assimilati alle **spese di rappresentanza**. • Ai fini del bilancio tali costi sono **spesati nel conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti** (B.7 - Costi per servizi). • Ai fini civilistici non è consentita la capitalizzazione di tali spese.	Ai sensi dell'art. 108, c. 2 Tuir tali spese risultano deducibili **nel periodo d'imposta di sostenimento** se rispondenti a requisiti di inerenza e congruità, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica e dell'attività internazionale dell'azienda. Le spese di rappresentanza generano Iva indetraibile, ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. h) D.P.R. 633/1972.
SITO INTERNET PUBBLICITARIO	• Considerata la finalità di tale sito (far conoscere ai potenziali clienti, oltre all'attività dell'azienda, anche i prodotti/servizi), si ritiene che i relativi costi di realizzazione possano essere assimilati alle **spese di pubblicità**. • Ai fini del bilancio tali costi sono **spesati nel conto economico dell'esercizio stesso in cui sono sostenuti** (B.7 - Costi per servizi). I costi di pubblicità, qualora ricorrano determinate condizioni, possono essere capitalizzati. Nel dettaglio, affinché tali costi possano essere iscritti nell'attivo patrimoniale, devono avere le caratteristiche dei **costi di impianto e ampliamento**: avere carattere eccezionale e non ricorrente, inoltre, essere relativi ad azioni dalle quali l'azienda abbia la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici. Infine, vi deve essere il consenso del collegio sindacale nel caso in cui tale organo esista. Solo in tale caso le spese sostenute sono riportate nell'attivo dello Stato patrimoniale alla voce B.I.1 - Costi di impianto e di ampliamento. L'ammortamento deve avvenire entro un periodo **non superiore a 5 anni**.	Ai sensi dell'art. 108, c. 1 Tuir tali spese di **pubblicità** risultano deducibili nel **periodo d'imposta di sostenimento** ovvero entro un periodo **non superiore a 5 anni** (nel caso di capitalizzazione). Le spese di pubblicità generano Iva detraibile (o minore detrazione in capo all'azienda in presenza di pro-rata di detrazione).
SITO DI COMMERCIO ELETTRONICO	• Se il sito Internet ha come finalità quella di sviluppare l'attività commerciale dell'impresa, i relativi costi devono essere trattati come **oneri pluriennali**. Conseguentemente i costi di realizzazione sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce B.I.3 - Diritti di brevetto industriale e utilizzazione delle opere dell'ingegno. • L'ammortamento deve avvenire in base alla **residua possibilità di utilizzazione**. Nel caso in cui il sito Internet sia configurabile come un'espansione dell'attività aziendale in direzioni precedentemente non perseguite, i costi di realizzazione (da qualificare come spese di impianto e di ampliamento) sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce B.I.1 - **Costi di impianto e di ampliamento**. Le spese di impianto e di ampliamento, qualora ricorrano determinate condizioni, possono essere capitalizzate (vedi sopra). In tal caso, i costi devono essere ammortizzati entro un periodo **non superiore a 5 anni**.	• Se tali costi sono qualificati come "Diritti di brevetto industriale e utilizzazione delle opere dell'ingegno", l'art. 103, c. 1 Tuir stabilisce che le quote di ammortamento del costo di utilizzazione di tali opere dell'ingegno sono deducibili in misura **non superiore al 50% del costo stesso**. • Se tali costi sono qualificati come "Costi di impianto e di ampliamento" (capitalizzati), l'art. 108, c. 1 Tuir stabilisce che le spese sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio. Tali spese, in entrambi i casi sopra evidenziati, generano **Iva detraibile** (o minore detrazione in capo all'azienda in presenza di pro-rata di detrazione).

Nota

- I principi contabili internazionali (IAS 38 - SIC 32), diversamente da quanto accade per i principi contabili nazionali, prevedono quanto segue:
  - .. la SIC 32 "Attività immateriali – costi connessi a siti web" prevede che tali tipologie di costi rappresentano **un'attività immateriale autoprodotta**, conseguentemente, soggetta alle regole generali dello IAS 38;
  - .. ne deriva che i costi di realizzazione **sono capitalizzati solo qualora sia probabile che l'attività generi futuri benefici economici** specificamente attribuibili e sempre che il costo sia individuabile in modo attendibile;
  - .. lo IAS 38 esclude la possibilità di capitalizzare le spese di pubblicità (per i siti Internet pubblicitari).

Esempio n. 1 — **Scritture contabili per costi di realizzazione sito Internet vetrina**

Dati
- Beta S.p.A. riceve fattura dalla Società Bianchi S.r.l. (realizzatore del sito) per un importo di € 2.000 + Iva 22%.
- Tale costo per Beta S.p.A. risulta totalmente deducibile per € 2.000 nell'esercizio di sostenimento (trattasi di spese di rappresentanza che rispondono ai requisiti di inerenza e congruità)
- L'Iva risulta totalmente indetraibile (essendo **spese di rappresentanza**).

	P D 7	**DIVERSI**	a	**FORNITORI**		**2.440,00**
E B 7		**SPESE DI RAPPRESENTANZA**			**2.000,00**	
P C II 5-bis		**IVA INDETRAIBILE**			**440,00**	
		Rilevata fattura di acquisto.				
E B 7	**P** C II 5-bis	**SPESE DI RAPPRESENTANZA**	a	**IVA INDETRAIBILE**		**440,00**
		Giroconto Iva indetraibile.				

Esempio n. 2 — **Scritture contabili per costi di realizzazione sito Internet pubblicitario**

Dati
- Alfa S.p.A. riceve fattura dalla Società Rossi S.r.l. (realizzatore del sito) per un importo di € 5.000 + Iva 22% (pari a € 1.100).
- Tale costo per Alfa S.p.A. risulta totalmente deducibile per € 5.000 nell'esercizio di sostenimento, in quanto **spese di pubblicità**. Non si procede alla capitalizzazione in quanto mancano le condizioni.
- L'Iva risulta totalmente detraibile, considerato che Alfa S.p.A. non ha limitazioni al diritto alla detrazione.

	P D 7	**DIVERSI**	a	**FORNITORI**		**6.100,00**
E B 7		**SPESE DI PUBBLICITÀ**			**5.000,00**	
P C II 5-bis		**IVA C/ACQUISTI**			**1.100,00**	
		Rilevata fattura di acquisto.				

Esempio n. 3 — **Scritture contabili per costi di realizzazione sito Internet di commercio elettronico (espansione dell'attività aziendale in direzioni precedentemente non perseguite)**

Dati
- Gamma S.p.A. riceve fattura dalla Società Rossi S.r.l. (realizzatore del sito) per un importo di € 10.000 + Iva 22% (pari a € 2.200).
- Tale costo è capitalizzato da Gamma S.p.A. (quale **costo di impianto e ampliamento**) e ammortizzato in 5 anni. Il costo risulta deducibile nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio (quindi, pari a € 2.000 in ciascun anno).
- L'Iva risulta totalmente detraibile per € 2.200, considerato che Gamma S.p.A. non ha limitazioni al diritto alla detrazione.

	P D 7	**DIVERSI**	a	**FORNITORI**		**12.200,00**
P B I 1		**COSTI DI IMPIANTO E AMPLIAMENTO**			**10.000,00**	
P C II 5-bis		**IVA C/ACQUISTI**			**2.200,00**	
		Rilevata fattura di acquisto.				
			31.12			
E B 10	**P** B I 1	**AMMORTAMENTO COSTI DI IMPIANTO E AMPLIAMENTO**	a	**F.DO AMMORTAMENTO COSTI DI IMPIANTO E AMPLIAMENTO**		**2.000,00**
		Quota annuale di ammortamento.				

Tavola n. 2 — **Altre tipologie di costo riferite ai siti Internet e relativo trattamento fiscale e contabile**

Tipologia di costo	Trattamento contabile	Trattamento fiscale
Costi per il mantenimento e gestione del sito Internet (fornitura dello spazio web; canone per il mantenimento del dominio, aggiornamento delle pagine del sito, ecc.)	I costi sono imputati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti (B.7 - Costi per servizi).	I costi sono interamente deducibili nell'esercizio. L'Iva risulta totalmente detraibile (o minore detrazione in capo all'azienda in presenza di pro-rata di detrazione).
Costo per la registrazione del dominio	• Il costo per la registrazione del dominio risulta **capitalizzabile** qualora lo stesso sia separato dal costo per la fornitura dello spazio web (canone di mantenimento) e rappresenti un **segno distintivo dell'impresa**. • In tale situazione il costo è rilevato nello Stato patrimoniale - B.I.4. - Concessioni, licenze, marchi e diritti simili. • Nel caso in cui non sia possibile procedere alla capitalizzazione, la registrazione del dominio è spesata nel conto economico dell'esercizio in cui è sostenuto (B.7 - Costi per servizi).	• Se il costo è stato capitalizzato, si deve prendere a riferimento l'art. 103 del Tuir. Conseguentemente, tali spese risultano deducibili in misura non superiore ad 1/18 del costo. • Se il costo non è stato capitalizzato lo stesso risulterà interamente deducibile nell'esercizio. L'Iva risulta totalmente detraibile (o minore detrazione in capo all'azienda in presenza di pro-rata di detrazione).

COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO ED INDIRETTO: DEFINIZIONI E PROFILI FISCALI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO ED INDIRETTO

Artt. da 7 a 7-septies, e 22, 74-sexies 74-septies D.P.R. 26.10.1972, n. 633/1972 - Dir. CEE 28.11.2006, n. 112 Reg. UE 2017/2454, la Direttiva UE 2017/2455 del Consiglio, e il regolamento di esecuzione UE 2017/2459 Decisione europea 20.07.2020, n. 1109 - Regolamenti n. 2020/1108 e n. 2020/1112 - C.M. 15.01.1973, n. 3/525373 C.M. 17.05.2000, n. 98/E - Ris. Ag. Entrate 30.09.2003, n. 186/E - Ris. Ag. Entrate 3.07.2008, n. 274/E Ris. Ag. Entrate 5.11.2009, n. 274/E - Circ. Ag. Entrate 21.06.2010, n. 36/E - Circ. Ag. Entrate 26.05.2016, n. 22/E D.Lgs. 1.06.2020, n. 45

A seconda della tipologia di beni/servizi ceduti elettronicamente e della modalità di consegna degli stessi, il commercio elettronico si suddivide in due distinte tipologie:

- **commercio elettronico diretto**: tutte le fasi della transazione avvengono on line (ordine, pagamento, consegna). Si tratta di cessione di beni cosiddetti digitali (software, filmati, musica, servizi di biglietteria, intrattenimento, banking, assicurazione, informativi, legali, ecc.);
- **commercio elettronico indiretto**: l'ordine, ed eventualmente anche il pagamento, sono effettuati online, ma il bene viene poi fisicamente spedito al domicilio dell'acquirente. Qualora siano rispettate determinate caratteristiche (acquirente privato consumatore e trasporto curato direttamente dal fornitore o per suo cono) tornano applicabili le regole fiscali riservate alle c.d. "vendita per corrispondenza".

La distinzione tra commercio elettronico diretto ed indiretto riveste un ruolo fondamentale ai fini del corretto trattamento fiscale delle operazioni poste in essere dal fornitore.

SCHEMA DI SINTESI

Distinzione tra commmercio elettronico diretto ed indiretto

Tipologia	Caratteristiche
COMMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO	• Per commercio elettronico diretto, si intendono le compravendite di beni immateriali "digitali"; ossia beni che non necessitano di supporti fisici per essere movimentati in quanto possono viaggiare, scomposti in "bit", attraverso linee telefoniche, ed essere poi ricomposti nella memoria del computer (come ad es. software, immagini, testi, musica, film, ecc.). • La transazione commerciale si perfeziona online, quindi, la consegna del bene immateriale ovvero la prestazione del servizio da una parte e il pagamento del corrispettivo dall'altra vengono effettuate utilizzando canali telematici. • Tali operazioni ai fini fiscali sono considerate prestazioni di servizi (Dir. 2006/112/CE e risoluzione 3.07.2008, n. 274/E).
COMMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO	Per commercio elettronico indiretto si intendono le compravendite di beni materiali per le quali la transazione commerciale avviene per via telematica mentre, necessariamente, la consegna fisica della merce avviene attraverso i canali tradizionali (tipicamente vettori ovvero spedizionieri); tali operazioni ai fini fiscali sono considerate cessioni di beni.

COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO ED INDIRETTO

COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO: LE DIVERSE CASISTICHE

• Il commercio elettronico diretto ha per oggetto la transazione di beni immateriali o digitalizzati (che ai fini fiscali/contabili sono assimilati ai servizi).

Attenzione	Allo scopo di individuare puntualmente i beni/servizi oggetto di commercio elettronico diretto si deve prendere a riferimento quanto contenuto nell'Allegato II della Dir. 2006/112/CE (poi, esplicitate all'interno dell'Allegato I del Reg. UE n. 282/2011 del 15.03.2011 - come modificato dal successivo Reg. d'esecuzione UE n. 1042/2013 del 7.10.2013).

Tavola n. 1 — **Beni/servizi che rientrano nel commercio elettronico diretto - elenco illustrativo**

Direttiva comunitaria 2006/112/CE - Allegato II	Chiarimenti contenuti nell'Allegato I del Regolamento UE n. 282/2011 come modificato dal Reg. d'esecuzione UE n. 1042/2013 (con effetto 1.01.2015).
Fornitura di siti web e web–hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature	• Vi rientrano: .. hosting di siti web e di pagine web; .. manutenzione automatica di programmi, remota e online; .. amministrazione remota di sistemi; .. conservazione (warehousing) dei dati online, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente; .. fornitura online di spazio sul disco in funzione delle richieste.
Fornitura di software e relativo aggiornamento	• Vi rientrano: .. accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti; .. bannerblocker, ossia software per bloccare la comparsa di banner pubblicitari; .. driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti; .. installazione automatica online di filtri per i siti web; .. installazione automatica online di sbarramenti (firewalls).
Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati	• Vi rientrano: .. accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica; .. accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi; .. contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; .. abbonamento a giornali o riviste online; .. siti personali (weblog) e statistiche relative ai siti web; .. notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche online; .. informazioni online generate automaticamente da software sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo; .. fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web; .. utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet.
Fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento	• Vi rientrano: .. accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari; .. accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni; .. accesso o scaricamento di film; .. scaricamento di giochi su computer e su telefoni cellulari; .. accesso a giochi online automatici dipendenti da Internet o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono geograficamente lontani gli uni dagli altri; .. ricezione di programmi radiofonici o televisivi distribuiti attraverso una rete di radiodiffusione o telediffusione, Internet o un'analoga rete elettronica per l'ascolto o la visione di programmi nel momento scelto dall'utente e su sua richiesta sulla base di un catalogo di programmi selezionati dal fornitore di servizi di media, quali programmi televisivi o video su richiesta; .. ricezione di programmi radiofonici o televisivi distribuiti attraverso Internet o un'analoga rete elettronica (IP streaming), a meno che siano diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su una rete di radiodiffusione o telediffusione; .. la fornitura di contenuti audio e audiovisivi trasmessi attraverso reti di comunicazione, che non sono erogati da un fornitore di servizi di media e sotto la sua responsabilità editoriale; .. cessione successiva di prodotti audio e audiovisivi di un fornitore di servizi di media, attraverso reti di comunicazione, da parte da un soggetto diverso dal fornitore di servizi di media.
Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza	• Vi rientrano: .. tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo (c.d. e-learning), incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente; .. libri di esercizi completati dagli studenti online e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.