



*Agenzia delle Entrate*

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 15 novembre 2004

RISOLUZIONE N. 133/E

Oggetto: Istanza di interpello .... – JY

Trattamento fiscale ai fini IVA delle transazioni, nazionali ed internazionali, effettuate a mezzo *internet* – Articolo 13 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Con istanza d'interpello presentata in data 22 marzo 2004, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e con documentazione integrativa presentata in data 25 giugno 2004, la JY Associazione non riconosciuta, (di seguito JY) ha esposto il seguente quesito volto a conoscere l'esatta applicazione dell'articolo 13 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

**QUESITO**

JY intende promuovere, accanto alla abituale attività di distribuzione di omaggi floreali svolta per il tramite dei fioristi associati, un canale alternativo di offerta tramite portale *web* (qualificato dalla parte come *e-commerce*), cui il cliente può accedere direttamente o con l'ausilio di un ente convenzionato. Così come accade nel circuito tradizionale, anche in tale circostanza il soggetto che effettua la cessione e la consegna dell'omaggio floreale (c.d. fiorista esecutore) è soggetto diverso da quello (JY tramite portale *web*) che riceve l'ordine ed incassa, mediante addebito sulla carta di credito del cliente, le somme corrisposte per l'intero servizio (prezzo per l'omaggio floreale + spese di consegna a domicilio + diritti e spese di trasmissione).

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini IVA, applicabile alle transazioni, nazionali ed internazionali, effettuate tramite *Internet*, sia nell'ipotesi in cui la transazione avvenga direttamente tramite il portale *web* JY, sia indirettamente mediante l'intermediazione di un ente convenzionato con cui JY ha stipulato o stipulerà accordi.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante è dell'avviso che tra cliente ed JY possa configurarsi un rapporto di "*mandato senza rappresentanza*" di cui all'articolo 3 del dPR 26 ottobre 1972, n. 633. Pertanto, all'atto dell'incasso dei corrispettivi JY dovrebbe rilasciare quietanza delle somme ricevute (ovvero fattura se richiesta dal cliente), ed annotare nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del dPR n. 633 del 1972:

- il prezzo dell'omaggio floreale e delle spese di consegna a domicilio come anticipazione in nome e per conto del cliente e, quindi, fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 15 del dPR n. 633 del 1972;
- i diritti e spese di trasmissione come propri corrispettivi e, quindi, assoggettati ad IVA con aliquota del 20 per cento.

Ciò, sia nell'ipotesi di transazione diretta che indiretta, sia nazionale che internazionale. Secondo l'istante, tuttavia, nel caso in cui la cessione e la consegna dell'omaggio floreale siano eseguite da un fiorista nazionale, il relativo corrispettivo dovrebbe essere al lordo dell'imposta (con aliquota al 10 per cento); qualora, invece, siano eseguite da un fiorista internazionale, dette somme non dovrebbero essere soggette ad IVA per mancanza del presupposto della territorialità di cui all'articolo 7 del dPR n. 633 del 1972.

In qualunque caso, il fiorista-esecutore sarebbe obbligato a certificare l'operazione con l'emissione di scontrino o ricevuta fiscale del valore del prezzo dell'omaggio floreale e delle spese di consegna a domicilio (con IVA ad aliquota del 10 per cento per le consegne nazionali, non soggetto ad IVA, per mancanza del presupposto territoriale, per le consegne internazionali); importo che riceverebbe, periodicamente, da JY mediante compensazione finanziaria.

Nell'ipotesi in cui, infine, la transazione (nazionale e internazionale) avesse luogo mediante l'intervento dell'ente convenzionato, il compenso da quest'ultimo percepito per l'attività di promozione ed intermediazione nella

vendita di omaggi floreali, avendo carattere periodico e continuativo, sarebbe documentato con fattura (con IVA ad aliquota al 20 per cento), nel mese successivo a quello in cui la prestazione è stata resa (articolo 6, terzo comma, ultimo periodo, del dPR n. 633 del 1972).

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

La richiesta di JY non è riconducibile alla procedura di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209 e come chiarito con la circolare del 31 maggio 2001, n. 50, l'istanza deve essere presentata prima di porre in essere il comportamento o di dare attuazione alla norma oggetto d'interpello, e non dopo il compimento di esso, al solo fine di vederne sancita – a posteriori – la validità.

Dai dati emergenti dall'istanza e dalla documentazione ad essa allegata, di converso, emerge che l'istante ha già attivato i diversi canali di distribuzione degli omaggi floreali oggetto d'interpello.

Ciò nondimeno, si reputa opportuno esaminare nel merito la questione prospettata, rappresentando qui di seguito un parere che non è produttivo degli effetti tipici dell'interpello di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, della legge n. 212 del 2000, ma rientra nell'attività di consulenza giuridica secondo le modalità illustrate con la circolare del 18 maggio 2000, n. 99.

In ordine al trattamento fiscale ai fini IVA applicabile alle transazioni in argomento occorre preliminarmente qualificare il tipo di operazioni svolte da JY, dai fioristi fornitori e dall'ente convenzionato.

Dall'istanza di interpello e dalla documentazione integrativa (richiesta dalla scrivente in data 15 giugno 2004 e pervenuta in data 25 giugno 2004), emerge che JY è una associazione tra fioristi, costituita al fine di promuovere e gestire il servizio di trasmissione ed esecuzione di ordinazioni per consegne di omaggi floreali a terzi, in Italia e all'estero, disciplinato con regolamento del 1978.

Secondo il sistema tradizionale, l'ordine e la consegna dell'omaggio floreale hanno luogo mediante l'ausilio dei soci fioristi, che eseguono le seguenti operazioni:

- il fiorista-trasmittente comunica al socio di riferimento l'ordine di consegnare l'omaggio floreale, commissionatogli dal cliente, verso un corrispettivo pari al diritto di trasmissione e ad uno sconto del 20 per cento calcolato sul valore dell'omaggio stesso;
- il fiorista-esecutore consegna l'omaggio floreale, verso un corrispettivo pari alle spese di consegna ed al valore dell'omaggio stesso, al netto dello sconto riconosciuto al fiorista-trasmittente.

Il cliente da parte sua corrisponde al fiorista-trasmittente un importo lordo, costituito:

- dal prezzo dell'omaggio floreale e dalle spese di consegna, somme queste che il fiorista trasmittente percepisce per conto del fiorista-esecutore e che, quindi, deve considerare fuori dal campo di applicazione IVA;
- dalle spese di trasmissione, che costituiscono, invece, il corrispettivo del fiorista-trasmittente, soggette, di conseguenza, all'obbligo della certificazione.

JY, infine, gestisce, attraverso un centro di elaborazione dati (CED), i rapporti di credito/debito che intercorrono tra i fioristi, e provvede periodicamente ad accreditare/addebitare le somme di spettanza di ciascun socio, trattenendo, nel contempo, i canoni periodici ed annuali, che ciascun socio è tenuto a corrisponderle.

Nel sistema come sopra delineato, JY è soggetto terzo rispetto ai rapporti che si instaurano tra fioristi e cliente, salva l'assunzione della responsabilità del buon esito della prestazione.

Con l'adozione del canale di offerta tramite *internet*, invece, viene meno la figura del fiorista-trasmittente, posto che il cliente si rivolge ad JY, accedendo al portale *web*, direttamente o mediante l'ausilio di un ente convenzionato. In tale

rapporto contrattuale, JY assume in prima persona l'incarico di trasmettere l'ordine al fiorista-esecutore e di riscuotere per suo conto il prezzo dell'omaggio floreale e delle spese di consegna, servizi per i quali percepisce un diritto di trasmissione. Anche in tale circostanza, tuttavia, JY resta soggetto terzo nel rapporto di compravendita, posto che non svolge l'attività di vendita di fiori, bensì si limita a fornire il servizio di intermediazione per rendere possibile l'esecuzione della consegna dell'omaggio floreale.

Tanto premesso, si è dell'avviso che il rapporto che si instaura tra il cliente ed JY non sia riconducibile al "*mandato senza rappresentanza*", ossia a quel contratto in base al quale il mandatario agisce in nome proprio, ma per conto del mandante, per acquisire diritti ed assumere obblighi nella propria sfera giuridica per poi ritrasmetterli al mandante, fornendo, *ex* articolo 3, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, una "*prestazione di servizio*".

L'operazione non è configurabile neppure come "*contratto di commissione*", ossia come quel particolare contratto di mandato senza rappresentanza avente per oggetto la compravendita di beni in nome del commissionario ma per conto del committente, assimilabile, *ex* articolo 2, secondo comma, n. 3), del menzionato DPR n. 633, alle cessioni di beni.

Dai dati emergenti dall'istanza e dalla documentazione integrativa esibita, si ritiene che il rapporto cliente-JY sia inquadrabile nel contratto di "*mandato con rappresentanza*", posto che JY (mandatario) agisce in nome e per conto del cliente (mandante), assumendo il compito di contattare il fiorista-esecutore (terzo) per incaricarlo della consegna dell'omaggio floreale al destinatario segnalato dal cliente. In particolare, nel "*mandato con rappresentanza*" gli atti giuridici compiuti dal mandatario, nei limiti dei poteri a lui conferiti, sono immediatamente riferibili al mandante nei cui confronti producono direttamente i loro effetti. In tal senso occorre che il mandatario sia legittimato ad agire in nome del mandante mediante un apposito consenso dell'interessato.

Nel caso di specie tale legittimazione si evince dal consenso manifestato dal cliente mediante l'inserimento dei propri dati e delle altre informazioni richieste nella pagina *web*. JY, infatti, esegue l'ordinazione al fiorista-esecutore, sulla base delle indicazioni fornite dal cliente, che ha l'obbligo di compilare l'ordine indicando il proprio nominativo, i riferimenti della propria carta di credito, il destinatario dell'omaggio, la data dell'esecuzione, nonché di corrispondere, anticipatamente, il prezzo dell'omaggio floreale e delle spese di consegna, ossia i “*mezzi necessari per l'esecuzione del mandato*” (articolo 1719 c.c.). In altre parole, dette somme sono importi “contrattualmente” posti a carico dell'acquirente, per le quali JY deve rilasciare documento giustificativo dell'avvenuto incasso.

Occorre, inoltre, precisare che il servizio di intermediazione svolto da JY utilizzando *Internet*, non è sufficiente a far rientrare l'operazione tra i “*servizi prestati tramite mezzi elettronici*” e quindi assoggettabile alla disciplina dell’“*e-commerce*”.

Un servizio prestato tramite mezzi elettronici è, “*in primo luogo, un servizio fornito attraverso Internet o una rete elettronica*”, ossia “*un servizio la cui fornitura è per natura strettamente dipendente dalla tecnologia dell'informazione (ossia, il servizio è essenzialmente automatico, comporta un minimo intervento umano e che non può funzionare senza che sia disponibile la tecnologia dell'informazione)*”, come è stato concordato in ambito comunitario, in sede di Comitato IVA.

Nel caso di specie, di converso, il servizio di intermediazione fornito da JY al fine di favorire la consegna degli omaggi floreali, consiste in una prestazione di servizio che si fonda su un sostanziale intervento umano, in cui l'uso di *internet* quale mezzo di comunicazione, equiparabile all'uso di un telefono o di un fax, non incide sull'applicazione delle norme ordinarie IVA.

Ciò premesso, per quanto riguarda il trattamento fiscale delle singole operazioni che integrano la fattispecie in esame si precisa quanto segue.

**- Prezzo dell'omaggio floreale e delle spese di trasmissione**

Nel “*mandato con rappresentanza*” torna applicabile la disciplina contenuta nell'articolo 15, primo comma, n. 3 del dPR n. 633 del 1972, che prevede che non concorrono a formare la base imponibile “*le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate*”.

Gli importi relativi al prezzo dell'omaggio floreale ed alle spese di consegna - risultanti da una specifica liquidazione effettuata nel modulo intestato al cliente-committente dell'ordine, ed a quest'ultimo rimesso per ottenere la loro anticipazione – possono qualificarsi quale “*provvista di fondi*” per l'esecuzione del mandato (cfr ris. 12 marzo 1987, n. 427019) e, pertanto, non sono base imponibile per JY. Resta fermo, comunque, l'obbligo per JY di tenere distinta contabilizzazione, anche a livello di documentazione di addebito, della destinazione di dette somme.

Il prezzo dell'omaggio floreale e delle spese di consegna costituiscono, di converso, corrispettivi per i fioristi esecutori, cui spetta l'obbligo di certificarli e registrarli.

Pertanto, al momento della riscossione del prezzo dell'omaggio e delle spese di consegna, JY deve emettere nei confronti del cliente una quietanza d'incasso e registrare gli importi nel registro delle vendite tra le operazioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

Le medesime somme devono essere, invece, certificate dal fioraio-esecutore mediante scontrino o ricevuta fiscale, ovvero mediante fattura se richiesta dal cliente. In tale ultima ipotesi, JY, quale diretto interlocutore del cliente, deve fornire al fiorista-esecutore i dati necessari per l'emissione della fattura, ovvero, in alternativa, può assumere l'incarico di emetterla per suo conto (cfr articolo 21, comma 1, del dPR n. 633 del 1972).

Con riguardo al trattamento IVA delle somme in argomento, si precisa che, quando la cessione dell'omaggio floreale e la prestazione accessoria di consegna hanno luogo in Italia, le operazioni si considerano effettuate nello

Stato, con la conseguenza che i corrispettivi incassati sono imponibili e soggetti ad aliquota IVA del 10 per cento (cfr Tabella A, parte III, n. 20, allegata al DPR n. 633 del 1972 - “...*fiori e boccioli di fiori recisi, per mazzi o per ornamenti,...*”).

Quando, di converso, la cessione e la consegna dell’omaggio hanno luogo in un altro Stato, con i mezzi e ad opera di un fiorista-esecutore ivi residente (così come prevede il regolamento di JY), gli importi non sono soggetti ad IVA per mancanza del presupposto della territorialità.

L’articolo 7, comma 2, del DPR n. 633 del 1972 dispone, infatti che “*le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime di temporanea importazione, esistenti nel territorio stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto*”. In altre parole, ai fini della determinazione del luogo di effettuazione della cessione è rilevante dove i beni si trovano all’atto della loro cessione. Ne consegue che, se i beni si trovano in Italia l’operazione si considera ivi effettuata ed è, quindi, soggetta ad IVA, mentre se i beni si trovano in altro Stato viene a mancare del requisito della territorialità e la loro cessione non è soggetta ad IVA in Italia.

#### ***- Diritti e spese di trasmissione***

I diritti e le spese di trasmissione, percepite a titolo di commissione per la prestazione di intermediazione svolta direttamente da JY, costituiscono i corrispettivi propri dell’istante e devono essere registrate nel registro delle vendite. Ovviamente JY ha l’obbligo di documentare i relativi compensi mediante fattura, posto che non è previsto per il servizio di d’intermediazione in commento alcun tipo di esonero dagli obblighi certificativi.

Con riguardo al trattamento IVA applicabile alle prestazioni di intermediazione rese da JY per via telematica, occorre fare riferimento alle disposizioni contenute nell’articolo 40, comma 8, del dl 30 agosto 1993, n. 331,



convertito, con modificazioni, dalla l 29 ottobre 1993, n. 427, secondo le quali *“le prestazioni di intermediazioni, ..., relative ad operazioni su beni mobili, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle operazioni di intermediazione rese a soggetti passivi in altro Stato membro. Se il committente della prestazione di intermediazione è soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato la prestazione si considera ivi effettuata ancorché l'operazione cui l'intermediazione si riferisce sia effettuata in altro Stato membro.”*

Tanto premesso, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- prestazioni relative a consegne che avvengono in Italia: le operazioni sono da assoggettare ad IVA ad aliquota ordinaria. Tuttavia se la prestazione è resa ad un soggetto d'imposta identificato in altro Stato membro, l'operazione stessa non sarà soggetta ad IVA, ai sensi del comma 9 del citato articolo 40 del dl n. 331 del 1993.
- prestazioni relative a consegne che avvengono al di fuori del territorio dello Stato: non sono territorialmente rilevanti in Italia e, come tali, escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Tuttavia, se il committente è un soggetto IVA nazionale l'operazione si considera effettuata in Italia e perciò da assoggettare ad IVA, ancorché l'operazione cui si riferisce sia effettuata in altro Stato membro.

D'altronde, come già chiarito, la circostanza che la prestazione di intermediazione avvenga mediante l'uso del portale *web*, non rende applicabili le disposizioni previste per il c.d. *“commercio elettronico diretto”*, ossia per quelle prestazioni che si esauriscono e si perfezionano in rete, in ragione della loro natura di *“servizio”* reso.

#### **- Compensi dell'ente convenzionato**

Nell'ipotesi in cui, infine, gli ordini siano eseguiti mediante l'intervento di un terzo - ente convenzionato, con il compito di mettere in collegamento il cliente con il servizio JY, i corrispettivi corrisposti dalla stessa per l'attività di

promozione nella vendita di omaggi floreali dovranno essere certificati mediante fattura imponibile ad aliquota ordinaria, a nulla rilevando il luogo di esecuzione della consegna dell'omaggio. Ovviamente, trattandosi di una prestazione di servizio, l'ente convenzionato ha l'obbligo di emettere la fattura all'atto del pagamento del corrispettivo (articolo 6, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972).

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione Regionale ..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.