Iva e imposte dirette

CESSIONE di SPAZI PUBBLICITARI su INTERNET

TRATTAMENTO FISCALE

di ***Marco Vergani***

QUADRO NORMATIVO

La **cessione** di uno **spazio pubblicitario** su **Internet** si inquadra nell'ambito delle **prestazioni di servizi** rese tramite **mezzi elettronici**, cd. **commercio elettronico** «**diretto**» ex art. 11, Regolamento CE 17.10.2005, n. 1777/2005 pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea* n. 288/L del 29.10.2005.
Nell'ipotesi in cui la concessione di tale spazio sia effettuata a **titolo gratuito** per **scopi promozionali**, troverà applicazione la disposizione contenuta nell'art. 3, co. 3, primo periodo, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 **[CFF ❶ 203]**, secondo la quale le **prestazioni di servizi** effettuate a **titolo gratuito** risultano **comunque soggette ad Iva**, a **condizione** che:

- l'**imposta** afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia **detraibile**;
- il **valore** dell'operazione sia **superiore** ad € **25,82**;
- siano effettuate per l'**uso personale** o **familiare** dell'**imprenditore** ovvero per **altre finalità estranee** all'**esercizio** dell'**impresa**.

CESSIONE di SPAZI PUBBLICITARI su INTERNET: tra le molteplici attività emerse di recente nel panorama economico, legate all'utilizzo delle nuove tecnologie informatiche, figura la **vendita** di **spazi pubblicitari** attraverso **Internet**.

Tale attività si sostanzia nella **cessione di spazi** (***banner***) **pubblicitari** presenti all'interno di un **proprio sito** a favore di un **soggetto inserzionista** dietro il **pagamento** da parte di quest'ultimo di un **corrispettivo**.

Generalmente il **corrispettivo** è determinato in funzione delle **dimensioni** e della **collocazione** del ***banner*** all'interno del sito ospitante e può prevedere un **importo fisso** oppure un **canone annuo** o, ancora, una determinazione in **misura variabile** commisurata alle cd. ***impressions*** (numero di volte in cui la pagina web viene visualizzata dagli utenti).

SERVIZI PRESTATI per VIA ELETTRONICA: al fine di individuare il **trattamento fiscale** della **cessione di spazi pubblicitari via Internet**, si rende necessario effettuare la **corretta qualificazione** ai fini **Iva** dell'**operazione**.

Risulta, in particolare, **determinante** appurare se la cessione in parola sia classificabile quale «**cessione di beni**» ovvero quale «**prestazione di servizi**» ai fini dell'applicazione della disciplina relativa all'Iva.

A tale riguardo, la **normativa comunitaria** pare nettamente orientata verso la **seconda** delle soluzioni indicate. Depone, infatti, in tal senso l'art. 56 della Direttiva 28.11.2006, 2006/112/CE, entrata **in vigore** l'**1.1.2007**, che, nell'individuare il **luogo di tassazione** di alcune prestazioni di servizio elenca, tra gli altri, al par. 1, lett. k), «*i* ***servizi*** *prestati per* ***via elettronica****, segnatamente quelli di cui all'allegato II*», precisando, peraltro, che «*il solo fatto che un prestatore di servizi e il suo destinatario* ***comunichino*** *per* ***posta elettronica non implica*** *che il servizio reso sia un servizio* ***elettronico*** *ai sensi del paragrafo*

1, lettera k)». [1]

Fra le **prestazioni di servizi** riportate nell'Allegato II – recante l'«*Elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica di cui all'articolo 56, paragrafo 1, lettera k)*» – figurano:

1) **fornitura** di **siti web** e **web-hosting**, **gestione a distanza** di **programmi** e **attrezzature**;
2) **fornitura** di **software** e relativo **aggiornamento**;
3) **fornitura** di **immagini**, **testi** e **informazioni** e **messa a disposizione** di **basi** di **dati**;
4) **fornitura** di **musica**, **film**, **giochi**, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, **programmi** o **manifestazioni politici**, **culturali**, **artistici**, **sportivi**, **scientifici** o di **intrattenimento**;
5) **fornitura** di **prestazioni di insegnamento** a **distanza**.

Le operazioni in oggetto sono, quindi, riconducibili alla casistica descritta al p.to 3) del sopra citato Allegato II (fornitura di immagini e testi). [2]

REGOLAMENTO CE 1777/2005: ad **ulteriore specificazione** di quanto sopra descritto è possibile richiamare il testo del Regolamento CE 17.10.2005, n. 1777/2005 il quale, nel tentativo di **definire** alcuni **criteri interpretativi** idonei ad **eliminare** le **divergenze** nell'**applicazione** dell'Iva all'interno dei singoli Stati membri, ha fornito una **classificazione** dei cd. «***servizi eseguiti tramite mezzi elettronici***». A tale riguardo, il suddetto Regolamento ha precisato che **rientra** nell'ambito del **commercio elettronico diretto**, ed è pertanto qualificabile come **prestazione di servizi**, la «***fornitura*** *di* ***spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari*** *su una* ***pagina web*** *o un* sito web».

QUALIFICAZIONE COME PRESTAZIONI di SERVIZI – EFFETTI: i principali **effetti** ai fini **Iva** della qualificazione delle **cessioni di *banner* pubblicitari** come **prestazioni di servizi** sono le seguenti:

- il momento di **effettuazione** si considera **coincidente** con il **pagamento del corrispettivo** (art. 6, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 206]);
- ricorre l'**obbligo** di **documentazione** dell'**operazione** ai sensi dell'art. 21, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 221] **entro** il **termine** di cui sopra.

Quanto all'**obbligo di fatturazione**, la R.M. 3.7.2008, n. 274/E ha precisato che le **operazioni** di **commercio elettronico diretto non** sono **riconducibili** a **nessuno** dei **casi di esonero** dagli obblighi di certificazione previsti dalla normativa Iva, né possono essere considerate operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 22, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 222], **mancando** le **condizioni** ivi previste per beneficiare dell'**esonero** dall'**obbligo** di **emissione** della **fattura**.

Pertanto, se **eseguite** nei confronti di **privati consumatori** vanno **comunque documentate** attraverso l'**emissione** della **fattura**.

TERRITORIALITÀ IVA: le prestazioni di servizi rese attraverso mezzi elettronici **rientrano** tra le fattispecie che, **dall'1.1.2010**, devono considerarsi tassabili in relazione alla regola generale del **luogo di tassazione** nel **Paese di stabilimento** del **committente**.

Di conseguenza tali prestazioni, qualora siano rese a **soggetti passivi** stabiliti in **altri Stati comunitari** o in **Stati extracomunitari**, sono da considerare **fuori del campo** di **applicazione** dell'**Iva** per **carenza** del **requisito territoriale**.

È, pertanto, **venuto meno** il **duplice criterio** «**luogo di residenza** del **committente**+**luogo** di **utilizzo** della **prestazione**» previsto dall'art. 7, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 207], in vigore **fino** al **31.12.2009**.

CESSIONE GRATUITA di BANNER PUBBLICITARI a SCOPO PROMOZIONALE: una volta inquadrata l'operazione in oggetto nel novero delle **prestazioni di servizi** ai fini Iva, si rende **necessario** esaminare i **profili fiscali** della fattispecie costituita dalla **cessione** a **titolo gratuito** (ovvero senza corrispettivo) dei ***banner*** **pubblicitari**.

Tale pratica si rende necessaria, in un'ottica tipicamente commerciale, al fine di offrire al

---

(1) *Si ricorda che, in precedenza, la Comunicazione della Commissione europea COM (98) 374, Commercio elettronico e tassazione indiretta, del 17.6.1998, ha individuato tra le linee guida per l'applicazione della disciplina delle imposte indirette al commercio elettronico, il criterio dell'assimilazione di tutte le transazioni realizzate con mezzi elettronici alle prestazioni di servizi.*

(2) *A risultati interpretativi opposti, nel senso di un possibile inquadramento delle attività di commercio elettronico tra le cessioni di beni anziché tra le prestazioni di servizi, parrebbe invece condurre la normativa nazionale ed, in particolare, l'art. 2, D.P.R. 26.10.1972, n. 633* [CFF ❷ 202] *che – come è noto – prevede una definizione molto ampia di cessioni di beni («beni di ogni genere e specie») al cui interno possono rientrare anche i trasferimenti di beni non materiali, effettuati mediante l'utilizzo di strumenti informatici. Tale impostazione non pare tuttavia conforme all'ordinamento comunitario - prevalente in caso di contrasti con la normativa interna - tenuto conto che l'art. 14, par. 1, Direttiva 2006/112/CE considera quali cessioni di beni soltanto quelle che hanno ad oggetto beni materiali ed il successivo art. 25 include le cessioni di beni immateriali tra le prestazioni di servizi.*

cliente inserzionista la possibilità di «**testare**» il **servizio** valutandone l'**efficacia** dal punto di vista commerciale e decidere eventualmente di sottoscriverlo alle condizioni economiche proposte.

RILEVANZA ai FINI IVA delle OPERAZIONI GRATUITE in BASE alla NORMATIVA COMUNITARIA: in base all'art. 2, par. 1, lett. a) e c), Direttiva 2006/112/CE, risultano **soggette ad Iva**, come regola generale, **soltanto** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a **titolo oneroso**. L'assoggettamento ad Iva delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi **gratuite** è previsto, in deroga a tale prescrizione, in determinate, ben specifiche ipotesi, connotate dall'**esigenza** di evitare che determinati beni e servizi possano **pervenire al consumo senza scontare** l'**Iva**.

Con particolare riguardo alle **prestazioni di servizi**, l'art. 26 della citata Direttiva prevede che siano **assimilate** a prestazioni di servizi a **titolo oneroso** le seguenti operazioni:

- l'**utilizzo** di **beni** destinati all'impresa per l'**uso privato** del **soggetto passivo** o per l'uso del **suo personale** o, più generalmente, per **fini estranei** alla sua **impresa**, qualora detti beni abbiano dato **diritto** ad una **detrazione totale** o **parziale** dell'**Iva**;
- la prestazione di servizi effettuata a titolo **gratuito** dal **soggetto passivo** per il **proprio uso privato** o per l'**uso** del suo **personale** o, più generalmente, per **fini estranei** alla sua **impresa**.

L'**imponibilità** ai fini Iva delle **operazioni gratuite** si configura, quindi, solo con riferimento alla cessione (o alla messa a disposizione) di beni e servizi in relazione al cui **acquisto** sia stato **esercitato** il **diritto alla detrazione**, con la conseguenza che il presupposto impositivo **non** si **verifica** nel caso in cui, per l'**esecuzione** del **servizio**, **non** siano stati **effettuati acquisti assoggettati** a **Iva**, o l'Iva addebitata per tali acquisti **non** sia stata **detratta**.

Inoltre, il medesimo art. 26 **subordina** l'**imponibilità** delle prestazioni gratuite alla ricorrenza di un ulteriore requisito, vale a dire: che il servizio sia **fornito** per l'**uso dell'imprenditore**, del suo **personale** o, più in generale, per **altre finalità estranee** all'**esercizio dell'impresa**. Ne consegue che, anche nel caso in cui per l'esecuzione del servizio siano stati effettuati **acquisti assoggettati** ad Iva e l'**imposta** addebitata per tali acquisti sia stata **detratta**, il presupposto impositivo **non** si **verificherà** laddove i **servizi** siano resi per **finalità imprenditoriali**.

TRATTAMENTO delle PRESTAZIONI GRATUITE in BASE alla NORMATIVA INTERNA: nella **normativa nazionale**, la **rilevanza** agli effetti dell'**Iva** delle **prestazioni di servizi** rese a **titolo gratuito** è disciplinata dall'art. 3, co. 3, primo periodo, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 203]. Tale articolo **subordina** l'**imponibilità** ai fini Iva di tali operazioni a **determinate condizioni**, ossia:

- l'**imposta** afferente agli **acquisti** di **beni** e **servizi relativi** alla loro **esecuzione** deve essere **detraibile**;
- il **valore** dell'**operazione** deve essere **superiore** ad € **25,82**;
- le prestazioni devono essere effettuate per l'**uso personale** o **familiare** dell'**imprenditore**, ovvero per **altre finalità estranee** all'**esercizio dell'impresa**.

Tralasciando le condizioni di cui a punti 1) e 2), merita osservare come la condizione di cui al punto 3) determini la **rilevanza** ai **fini Iva** della **prestazione gratuita** solo se la stessa sia effettuata per l'**uso personale** o **familiare** dell'**imprenditore**, ovvero per **altre finalità estranee** all'**esercizio** dell'**impresa**.

Rientrano, quindi, nell'**ambito applicativo** dell'imposta **solo** le **prestazioni gratuite** che rispondano a **finalità** di **liberalità** e **non** quelle che sono tese a **soddisfare** uno **specifico interesse imprenditoriale** del **prestatore**. Ciò risulta **confermato** dall'ultima parte dell'art. 3, co. 3, primo periodo, D.P.R. 633/1972, che prende espressamente in considerazione, al fine di **escluderle** dall'ambito **impositivo**, ipotesi di **prestazioni gratuite** che, evidenziando tale carattere di **liberalità**, ed **in carenza** della **disposizione**, rientrerebbero nel campo di applicazione del tributo. (3)

È, dunque, possibile concludere che, qualora la **cessione gratuita** dei ***banner*** **pubblicitari** risulti **funzionale** all'esercizio **ottimale** dell'**attività d'impresa**, (4) la stessa **non possa configurarsi** quale **prestazione di servizi imponibile** ai fini Iva, in quanto **non rientrante** nelle ipotesi indicate dall'art. 3, co. 3, primo periodo, del D.P.R. 633/1972.

---

(3) *Quali, in via esemplificativa, le prestazioni di divulgazione pubblicitaria effettuate verso enti senza scopo di lucro.*

(4) *In quanto risulta finalizzata all'ottenimento di un ritorno economico indiretto, pur in assenza di un immediato corrispettivo.*

TRATTAMENTO ai FINI delle IMPOSTE DIRETTE: la R.M. 18.11.2003, n. 209/E ha affrontato il tema della **qualificazione** dell'**operazione** di **cessione** di ***banner*** **pubblicitari** ai fini delle **imposte dirette**. La conclusione cui è giunta l'Agenzia delle Entrate nell'esame del caso proposto è stata quella di inquadrare la messa a disposizione di *banner* pubblicitari dietro corrispettivo nell'ambito dei **contratti** di **procacciamento d'affari**.

In base alla C.M. 10.6.1983, n. 24, l'attività di procacciatore d'affari si concretizza nella **raccolta** di **proposte di contratti** o di **ordinazioni** da **trasmettere** al soggetto nel cui interesse il procacciatore d'affari agisce. Il procacciatore d'affari assume l'**impegno contrattuale**, anche occasionale, di agire nell'**interesse** di **una delle parti**, ma **senza vincolo** di **stabilità**.

Secondo l'Agenzia, ai fini della configurazione giuridica del contratto, **non incidono** le **modalità** attraverso le quali i **soggetti interessati** possono **venire in contatto** per la conclusione dell'affare, ben potendo ipotizzarsi che tale collegamento avvenga per **via informatica** attraverso la predisposizione di un **collegamento** («link») presente sul **sito ospitante** ed indirizzato al **sito web** dell'**inserzionista**. (5)

ASSOGGETTAMENTO a RITENUTA: dal momento che il rapporto giuridico intercorrente tra il gestore del sito web ospitante ed il cliente-inserzionista può essere **assimilato** a quello di **procacciamento d'affari**, l'Agenzia delle Entrate precisa che le **somme** corrisposte in virtù di **tale contratto** devono essere **assoggettate** alla **ritenuta alla fonte** di cui all'art. 25-bis, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 **[CFF ❷ 6325a]**.

Si ricorda che, in base alla C.M. 24/1983, la **provvigione** da assoggettare a ritenuta è costituita, oltre che dal **compenso** per l'**attività** svolta dal **procacciatore d'affari**, anche da «***ogni altro compenso*** *inerente l'****attività prestata*** *dagli anzidetti soggetti, ivi* ***compresi*** *i* ***rimborsi spese***».

---

(5) *È appena il caso di precisare che è su quest'ultimo sito che l'utente finale potrà perfezionare il proprio ordine di acquisto dei beni o servizi offerti dall'inserzionista.*