



Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa

Primum facere deinde philosophari !

IL COMMERCIO ELETTRONICO

Relatori:

Dott. Fausto BAGGIANI

Componente Commissione di Studio UGDCEC Pisa

Dott.ssa Silvia BARACHINI

Componente Commissione di Studio UGDCEC Pisa

Martedì 20 marzo 2018

ore 15.30

Sede ODCEC

Piazza V. Emanuele II, n. 2, Pisa

Sede: Lungarno Gambacorti, 55

56125 Pisa (Pisa)

<http://www.ugdcecpisa.it/>

E-mail: segreteria@ugdcecpisa.it

Commissione di Studio

Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa:

Consigliere responsabile della Commissione

Dott. Massimo Antonini

Componenti che hanno partecipato al presente elaborato:

Dott. Fausto Baggiani	Dott. Luigi Giglioli
Dott.ssa Veronica Baggiani	Dott. Pasquale Giovinazzo
Dott. Francesco Baicchi	Dott.ssa Giulia Leoni
Dott.ssa Silvia Barachini	Dott.ssa Paola Manfreda
Dott.ssa Irene Bertelli	Dott. Marcello Marzano
Dott. Federico Bertini	Dott. Giulio Menichetti
Dott.ssa Sara Bianchi	Dott. Alessandro Oliveri
Dott. Simone Campigli	Dott.ssa Daniela Orlandini
Dott. Augusto Canale	Dott. Andrea Pancanti
Dott.ssa Laura Canovetti	Dott. Marco Pasqualetti
Dott.ssa Samanta Caponi	Dott. Alessandro Pellegrini
Dott.ssa Caterina Cardini	Dott.ssa Francesca Pellegrini
Dott. Vincenzo Cicciarella	Dott.ssa Letizia Pozzolini
Dott. Alessandro Del Seppia	Dott. Francesco Rossi
Dott.ssa Paola Dell'Antico	Dott. Nicola Rossi
Dott. Matteo Dell'Innocenti	Dott.ssa Claudia Taddei
Dott. Massimiliano Dell'Unto	Dott. Gabriele Toschi
Dott. Alessandro Favilli	Dott. Alessandro Vanni
Dott. Michele Gelli	Dott. Marco Vannucci
Dott.ssa Giulia Giachetti	Dott.ssa Maria Zifaro



1	IL COMMERCIO ELETTRONICO: ASPETTI GENERALI	5
1.1	QUADRO NORMATIVO	5
1.2	VANTAGGI E SVANTAGGI DEL COMMERCIO ELETTRONICO	6
1.3	LA FASE PROPEDEUTICA: SCELTE DI LOCALIZZAZIONE, DI PRODOTTO E NOME DI DOMINIO.....	7
1.4	TIPOLOGIE DI SITO INTERNET E COSTI DI REALIZZAZIONE.....	9
1.5	TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEI COSTI DI REALIZZAZIONE E MANUTENZIONE.....	9
2	ASPETTI CONTRATTUALI.....	11
2.1	GLI OBBLIGHI INFORMATIVI.....	11
2.2	INFORMAZIONI DA FORNIRE AI CLIENTI PRIMA DELL'INOLTRO DELL'ORDINE.....	13
2.3	INFORMAZIONI DA FORNIRE AI CLIENTI UNA VOLTA CONCLUSO IL CONTRATTO.....	14
2.4	LA FORMAZIONE DELL'ACCORDO CONTRATTUALE	15
2.5	NULLITÀ E ANNULLABILITÀ NEL COMMERCIO ELETTRONICO	18
2.6	IMPOSTA DI BOLLO NEI CONTRATTI COMMERCIALI ELETTRONICI	19
2.7	DIRITTO DI RECESSO.....	20
2.8	CONTRATTI DI WEB HOSTING E HOUSING.....	27
2.9	CONTRATTO DI WEB HOSTING	28
2.10	CONTRATTO DI HOUSING.....	30
2.11	ASTE TELEMATICHE	31
3	ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI	33
3.1	LA COMUNICAZIONE UNICA.....	34
3.2	DICHIARAZIONE AL COMUNE: LA SCIA.....	39
3.3	MODELLI DI INIZIO, VARIAZIONE E CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ (AA7 E AA9).....	40
4	TIPOLOGIE DI COMMERCIO ELETTRONICO.....	47
5	COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE.....	48
5.1	COMMERCIO ELETTRONICO "INDIRETTO" – FORNITORE ITALIANO E CLIENTI ITALIANI.....	48
5.2	COMMERCIO ELETTRONICO "INDIRETTO" – FORNITORE ITALIANO E CLIENTI INTRA-UE.....	50
5.3	COMMERCIO ELETTRONICO "INDIRETTO" – FORNITORE ITALIANO E CLIENTI EXTRA-UE.....	52
5.4	GESTIONE RESI.....	55



5.5 COMMERCIO ELETTRONICO “INDIRETTO” – FORNITORE EXTRA-UE E CLIENTE ITALIANO..... 55

6 IL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO AI FINI DELLE IMPOSTE

INDIRETTE..... 56

6.1 DEFINIZIONE DI SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI 56

6.2 TERRITORIALITÀ..... 59

6.3 PRESUNZIONI PER LA DETERMINAZIONE DELLO STATUS DEL COMMITTENTE DEL SERVIZIO 60

6.4 PRESUNZIONI IN MATERIA DI LUOGO DI STABILIMENTO DEI COMMITTENTI NON SOGGETTI

PASSIVI..... 61

6.5 PRESUNZIONI IN MATERIA DI FORNITURA DI SERVIZI ELETTRONICI TRAMITE INTERMEDIARI .. 63

6.6 FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI 66

6.7 ADEMPIMENTI DEI SOGGETTI CHE PRESTANO SERVIZI ELETTRONICI NEI CONFRONTI DI PRIVATI
..... 70

6.8 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IVA DEL COMMERCIO ELETTRONICO APPORTATE DALLA
DIRETTIVA 2017/2455/EU 81

6.9 COMMERCIO ELETTRONICO E STABILE ORGANIZZAZIONE 82

6.10 LA NUOVA WEB TAX..... 85

7 ASPETTI OPERATIVI E CASI PARTICOLARI 86

7.1 IL “DROPSHIPPING” 86

7.2 CONTRIBUENTI MINIMI E FORFETTARI, SPESOMETRO 90

7.3 OPERAZIONI CON L’ESTERO - I MODELLI INTRA 93

7.4 OPERAZIONI CON L’ESTERO - CESSIONI VERSO SAN MARINO 95

7.5 SVILUPPATORI DI APPLICAZIONI 99

1 IL COMMERCIO ELETTRONICO: ASPETTI GENERALI

Con l'avvento della *New Economy* stiamo assistendo ad una rivoluzione degli schemi del commercio tradizionale, resa possibile grazie allo sviluppo ed all'utilizzo delle *Information and Communication Technologies* (ICT). L'elemento su cui si fonda la *New Economy* è il commercio elettronico, o e-commerce (*electronic commerce*), che rappresenta l'ultimo ed il più moderno step dell'evoluzione dei canali di vendita.

A partire dagli anni '90 del secolo scorso è iniziato il passaggio dalla società di massa alla società digitale, che si sostanzia nel passaggio dalla produzione di beni fisici su larga scala alla produzione di informazioni che vengono diffuse molto velocemente tramite la rete. L'avvento di Internet ha infatti inciso profondamente sulle modalità organizzative della vita economica e la democratizzazione dell'informazione e della comunicazione hanno modificato la natura degli scambi economici globali in maniera così radicale da far pensare all'avvento di una Terza Rivoluzione Industriale, con l'intento di sottolineare la rottura con l'economia moderna tradizionale ¹.

Le ICT rendono la società digitale e “l'economia delle cose” si trasforma in “economia della conoscenza”, basata anch'essa su un flusso continuo di informazioni, sulla vendita personalizzata e sulla relazione preminente con il cliente. Le imprese che si affacciano su questo nuovo panorama competitivo devono essere flessibili e capaci di innovarsi, e di ri-innovarsi di fronte a qualsiasi cambiamento, ed inoltre poter competere ottenendo il successo in un mercato globale devono far conoscere se stessi e la loro offerta commerciale utilizzando la rete.

1.1 Quadro normativo

In base a quanto riportato nella Comunicazione della Commissione Europea 157 del 15/04/1997, con l'espressione commercio elettronico, o e-commerce, si intende “*lo svolgimento di attività commerciali*” e di transazioni “*per via elettronica*” e si fa riferimento a molteplici attività come la commercializzazione di beni o servizi, la distribuzione online di contenuti digitali e l'effettuazione di operazioni finanziarie e di borsa, di appalti pubblici e di altre procedure di tipo transattivo delle Pubbliche Amministrazioni ².

¹ Jeremy Rifkin, *La terza Rivoluzione Industriale: come il “potere laterale” sta trasformando l'energia, l'economia e il mondo*, Arnoldo Mondadori Editore, 2011.

² Nella Comunicazione della Commissione Europea COM(97) 157 del 15 aprile 1997, è riportata la seguente definizione: “il commercio elettronico consiste nello svolgimento di attività commerciali per via elettronica. Basato sull'elaborazione e la trasmissione di dati (tra cui testo, suoni e immagini video) per via elettronica, esso comprende attività disparate quali: commercializzazione di merci e servizi per via elettronica; distribuzione online di contenuti digitali; effettuazione per via elettronica di operazioni quali trasferimenti di fondi, compravendita di azioni, emissione di polizze di carico, vendite all'asta, progettazione e ingegneria in cooperazione; on line sourcing;

La disciplina di riferimento in materia di commercio elettronico è molto variegata ed è contenuta sia in norme comunitarie che nazionali; nello specifico:

- Convenzione di Vienna del 1980 (ratificata dall'Italia con la Legge n. 765 del 1985) che disciplina la vendita internazionale dei beni mobili.
- Direttiva n. 2000/31/CE sul Commercio Elettronico.
- D. Lgs. n. 70/2003 in attuazione della Direttiva n. 2000/31/CE.
- D. Lgs. n. 206/2005 (Codice del Consumo).
- D. Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale).
- D. Lgs. n. 196/2003 (Codice in materia di Protezione dei Dati Personali) ³
- Direttiva n. 2011/83/UE: Direttiva sui diritti dei consumatori recante la modifica delle Direttive 93/13/CEE e 1999/44/CE e che abroga le direttive 85/577/CEE e 97/7/CE.
- D. Lgs. n. 21/2014 che ha recepito la Direttiva n. 2011/83/UE ⁴.

1.2 Vantaggi e svantaggi del commercio elettronico

Numerosi sono i vantaggi di cui può beneficiare l'operatore economico che vuole intraprendere un'attività imprenditoriale basata sul commercio elettronico.

Per l'impresa i vantaggi maggiormente significativi sono collegati alla riduzione dei costi fissi di struttura, dei costi di intermediazione e dei costi di giacenza delle scorte di magazzino, a cui consegue un considerevole aumento dei profitti.

Anche dal punto di vista della clientela si ravvisano elementi positivi idonei ad indirizzare a favore *dell'e-commerce* la scelta del canale distributivo, quali prezzi inferiori rispetto a quelli praticati nei negozi tradizionali, la possibilità di acquistare prodotti in un mercato globale in assenza di limitazioni di orari e aperture, essendo il negozio online fruibile generalmente 24 ore su 24 e per 365 giorni l'anno.

Tali vantaggi, però, possono concretizzarsi solo se l'impresa si dimostra in grado di attuare una corretta politica di marketing, che consiste nella pianificazione di adeguate strategie di promozione atte a rendere nota l'azienda ed i suoi prodotti al pubblico di consumatori nella rete; a questa si deve

appalti pubblici per via elettronica, vendita diretta al consumatore e servizi post-vendita. Il commercio elettronico comprende prodotti (ad es. prodotti di consumo, apparecchiature specialistiche per il settore sanitario), servizi (ad es. servizi di informazione, servizi giuridici e finanziari), attività di tipo tradizionale (ad es. l'assistenza sanitaria e l'istruzione) e di nuovo tipo (ad es. "centri commerciali virtuali")³.

³ Da ultimo modificato dal D.L. n. 7/2015 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 43/2015 e, successivamente, dal D. Lgs. n. 151/2015.

⁴ Con tale Decreto è stato modificato il precedente D. Lgs. n. 206/2005; tale Decreto è entrato in vigore il 13 giugno 2014 per cui a partire da tale data i contratti stipulati sono disciplinati dal Codice del Consumo come modificato dal D. Lgs. n. 21/2014.

affiancare la pianificazione di strategie di comunicazione mirate a permettere ai potenziali clienti di comprendere in modo chiaro e inequivocabile la natura dell'offerta, le caratteristiche dei prodotti, le modalità di svolgimento della transazione economica (termini d'acquisto, modalità di pagamento e di consegna) e tutte le altre attività complementari che si risolvono nell'assistenza post vendita e nella gestione dei reclami.

Per questi motivi i siti di commercio elettronico dovrebbero essere semplici da consultare, chiari nei contenuti, facilmente accessibili e rintracciabili nel web; inoltre, dovrebbero presentare una grafica accattivante per far leva sulla componente emotiva dell'acquisto; infine, dovrebbero essere progettati in modo tale da poter completare l'ordine indipendentemente dal dispositivo utilizzato (pc, smartphone, tablet).

L'attuazione di tale forma di commercio presenta, tuttavia, anche alcuni svantaggi, che possono comunque essere superati facendo leva sulle politiche di marketing appena descritte. Questi elementi frenanti si ravvisano in maggiori costi di spedizione rispetto ai canali tradizionali, in conflitti di prezzo tra imprese che promuovono prodotti o servizi simili, ed in prolungamenti dei tempi d'attesa per avere la disponibilità del prodotto dovuti a inefficienze nella logistica e nella gestione del magazzino.

1.3 La fase propedeutica: scelte di localizzazione, di prodotto e nome di dominio

Prima di iniziare un'attività di commercio elettronico occorre individuare l'area geografica nella quale agire, in quanto la scelta di un raggio d'azione troppo esteso, o addirittura globale, potrebbe comportare notevoli rischi per l'impresa in termini di capacità produttiva e logistica. Non di secondaria importanza è inoltre la conoscenza delle normative legali e fiscali vigenti nei Paesi nei quali si desidera intraprendere l'attività.

Anche la scelta del tipo di prodotto o servizio da distribuire mediante questo canale è importante, poiché non tutti i prodotti sono idonei ad essere venduti online. Per il successo di questa iniziativa l'offerta deve presentare delle caratteristiche specifiche:

- **Globalità:** il prodotto/servizio deve poter essere collocato su tutti i mercati senza necessità di modifiche.
- **Trasportabilità:** il prodotto/servizio deve essere facile da trasportare.
- **Difficile Reperibilità:** il prodotto/servizio è tanto più appetibile sulla rete quanto più è difficile da reperire sui mercati tradizionali.
- **Verificabilità:** il prodotto/servizio non deve necessitare di verifiche dirette.

- Personalizzabilità: il sito web deve proporre una versione base del prodotto/servizio e diversi optional con cui personalizzarlo a seconda dei gusti e delle esigenze dei consumatori.
- Criticità dei tempi di consegna: i prodotti/servizi devono conservare intatte le loro caratteristiche indipendentemente dai tempi di consegna.
- Livello di Strutturabilità del Servizio: più il servizio è strutturato e automatizzato, migliore è l'esito positivo della transazione.
- Intensità informativa: la possibilità di trovare sul sito molte informazioni connesse al prodotto/servizio rende lo stesso molto più appetibile.

La scelta del nome di dominio, cioè dell'indirizzo del sito web in formato alfabetico, costituisce una delle fasi più critiche del processo di formazione del sito. Dal punto di vista di marketing la regola generale è quella di scegliere un nome breve e facile da ricordare in modo da incentivare l'afflusso di utenti del web.

Da un punto di vista giuridico il principio base della registrazione di un nome di dominio è quello del *first come-first served*, vale a dire chi per primo ha registrato un dominio ne è il proprietario. Per evitare controversie che potrebbero nascere qualora si scegliesse un nome di dominio che riproduce o contiene il marchio altrui, colui che ha intenzione di aprire un sito internet deve verificare (*due diligence*) che tale nome di dominio non sia già in uso ovvero che contenga un marchio già registrato.

Una volta definito il nome di dominio la normativa italiana stabilisce che il sito web deve contenere le seguenti informazioni minime:

- il numero di Partita Iva (art. 35 comma 1 D.P.R. n. 633/1972): tale informazione deve essere riportata nell'home page del sito web, oltre che e nei testi delle email che sono generate dal sito o ad esso attribuibili ⁵.
- se si tratta di una società di capitali, sul sito web devono essere riportate la sede legale della società, l'ufficio del registro delle imprese dove è iscritta la società e il relativo numero di iscrizione, il capitale effettivamente versato risultante dall'ultimo bilancio approvato, lo stato di eventuale liquidazione della società in seguito allo scioglimento, lo stato di società con eventuale unico socio (art. 2250 comma 7 c.c.) ⁶.

⁵ Per la mancata indicazione del numero di partita Iva è prevista una sanzione che varia da Euro 250 ad Euro 2.000 (art. 11 comma 1 lettera a) del D. Lgs. n. 471/1997).

⁶ Per la mancata indicazione di una di queste informazioni è prevista una sanzione che varia da Euro 206 ad Euro 2.065 per ciascun componente dell'organo di amministrazione (art. 2630 comma 1 c.c.).

1.4 Tipologie di sito internet e costi di realizzazione

Le aziende italiane dispongono di tre tipologie di siti internet che possono adottare in relazione agli scopi che intendono perseguire nei confronti degli utenti del web.

La prima tipologia è quella del *sito internet vetrina*, che ha una funzione meramente informativa cioè ha come unico obiettivo quello di illustrare l'attività dell'impresa e la sua offerta.

La seconda tipologia è quella del *sito internet pubblicitario* che ha lo scopo di far conoscere i prodotti e/o i servizi offerti dall'azienda agli utenti del web, anche mediante la messa a disposizione di cataloghi online, offerte commerciali e promozioni in corso.

Caratteristica comune a queste due tipologie di sito si ravvisa nell'impossibilità di compiere acquisti direttamente online, per i quali l'utente dovrà rivolgersi ai canali tradizionali.

Infine, esiste il *sito di commercio elettronico* che è quello tramite il quale è possibile effettuare acquisti direttamente online.

I costi da sostenere per la realizzazione di un sito internet sono i medesimi nel caso di sito vetrina e sito pubblicitario, mentre aumentano in caso di siti di commercio elettronico, in quanto questi ultimi per le loro caratteristiche strutturali richiedono attività di aggiornamento e manutenzione costanti e giornaliera e devono rispondere a maggiori esigenze tecniche specifiche.

Si tratta generalmente di costi relativi alla fornitura dello spazio web, che si esplicano nel contratto di fornitura di servizi inerenti ad internet e di accesso ad un server che viene stipulato con l'Internet Service Provider (ISP), oppure di costi relativi alla realizzazione di un proprio server qualora si decida di non affidarsi ad un ISP. A questi poi si aggiungono i costi di registrazione del dominio del sito internet, i costi inerenti la progettazione e lo sviluppo del sito e i costi per la formazione del personale atto a gestirlo. Periodicamente si dovranno sostenere i costi relativi alla gestione ordinaria del sito e alla sua manutenzione, tra i quali i costi per l'aggiornamento delle pagine web e per l'ampliamento del sito stesso.

1.5 Trattamento contabile e fiscale dei costi di realizzazione e manutenzione

Per quanto concerne il trattamento contabile e fiscale dei costi sostenuti per la realizzazione del sito occorre precisare che in Italia, le vigenti norme non contengono disposizioni dedicate alla contabilizzazione ed all'iscrizione in bilancio dei costi sostenuti per la realizzazione dei siti Internet delle aziende, ed anche la normativa fiscale è priva di norme *ad hoc* relative alla deducibilità di tali spese. Per

questo motivo ai fini di una corretta imputazione contabile e fiscale di tali costi sarà necessario distinguere tra le diverse finalità perseguite tramite i siti aziendali.

In base alle funzioni di veicolazione dell'immagine aziendale e di promozione dei prodotti/servizi offerti i costi sostenuti per i siti internet *vetrina* e per quelli *pubblicitari* vengono assimilati, rispettivamente alle spese di rappresentanza ed alle spese di pubblicità.

Di conseguenza, i costi di realizzazione del *sito vetrina* andranno imputati nel conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti (CE - B7 - Costi per Servizi). L'assimilazione alle spese di rappresentanza permane anche dal punto di vista fiscale, per cui se ne consente la deducibilità nel periodo di imposta in cui sono sostenute se rispondono ai requisiti di inerenza e congruità (art. 108 comma 2 Tuir). Ai fini Iva si tratta di spese di rappresentanza totalmente indetraibili (art. 19 bis1, lett. h) Dpr n. 633/1972).

I costi per la realizzazione di un *sito internet pubblicitario*, essendo assimilati ai costi di pubblicità, scontano lo stesso trattamento contabile previsto per quelli relativi al sito vetrina, cioè vengono spesi a CE nell'esercizio in cui sono sostenuti (CE - B7 - Costi per Servizi), mentre dal punto di vista fiscale tali costi sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenuti o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi (art. 108 comma 2 Tuir).

Ai fini Iva si tratta di spese totalmente detraibili.

In seguito alle modifiche apportate dal D. Lgs n. 139 del 18/08/2015 alle norme che regolano la redazione del bilancio di esercizio, tanto i costi del sito pubblicitario, assimilati ai costi di pubblicità, che le spese di rappresentanza, non possono più essere capitalizzati nella redazione dei bilanci relativi ad esercizi finanziari aventi inizio dal 1 gennaio 2016.

Relativamente alla realizzazione del *sito di commercio elettronico* sia ai fini del trattamento contabile che di quello fiscale bisogna distinguere due situazioni: se il sito ha lo scopo di incrementare l'attività commerciale dell'impresa i costi ad esso relativi hanno la natura di oneri pluriennali, pertanto devono essere iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale nella voce B.I.3 (Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno) ed ammortizzati sistematicamente in ogni esercizio in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione (art. 2426 comma 1, n. 2 c.c.). Dal punto di vista fiscale l'art. 103, comma 1, TUIR stabilisce che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo.

All'opposto, se si ravvisa nel sito la finalità di espandere l'attività aziendale in direzioni alternative a quelle tradizionali mai perseguite fin o a questo momento, i costi inerenti al sito web vengono qualificati come spese di impianto e ampliamento, da iscriverne nella voce B.I.1 al ricorrere delle condizioni che la legge prevede per la loro capitalizzazione. Ai sensi dell'art. 2426 comma 1 n. 5, i costi di impianto e

ampliamento devono essere ammortizzati in un periodo non superiore a cinque anni. Fiscalmente tali costi sono *deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio* (art. 108, comma 3, TUIR).

Tali differenze non rilevano ai fini IVA in quanto in entrambi i casi si tratta di spese totalmente detraibili.

I costi da sostenere successivamente per il mantenimento e l'ordinaria gestione del sito Internet rientrano tra i costi per servizi (CE - B7) e vanno imputati nell'esercizio in cui sono stati sostenuti; ai fini delle imposte dirette si tratta di costi interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento.

Ai fini Iva sono totalmente detraibili.

Il costo per la registrazione del dominio è capitalizzabile qualora sia separato dal canone periodico per la fornitura dello spazio web e rappresenti un segno distintivo dell'impresa; in questo caso il costo si dovrà rilevare in SP - B.I.4 - Concessioni, licenze, marchi e diritti simili e scontrerà il processo di ammortamento civilistico proprio di questa categoria di immobilizzazioni, vale a dire ammortamento sistematico in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione (art. 2426 comma 1 n. 2 c.c.).

Nel caso non fosse possibile capitalizzare il costo, la registrazione del dominio verrà imputata a conto economico al pari delle spese per il mantenimento e la gestione del sito.

A fini fiscali nel primo caso le spese saranno deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo, mentre nel secondo caso saranno deducibili interamente nell'esercizio di sostenimento.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto si tratta di spese totalmente detraibili.

2 ASPETTI CONTRATTUALI

I passaggi fondamentali che caratterizzano il procedimento di acquisto nel commercio elettronico sono i seguenti:

- fornitura delle informazioni generali obbligatorie da parte del fornitore agli utenti, comprensivi (nel caso di utente-consumatore) anche degli obblighi contenuti nel Codice del Consumo;
- compilazione dell'ordine di acquisto da parte dell'utente;
- messa a disposizione di ulteriori informazioni;
- inoltro dell'ordine;
- invio della ricevuta da parte del fornitore.

2.1 Gli obblighi informativi

Per quanto attiene agli obblighi informativi, devono essere prese a riferimento le disposizioni contenute nel D. Lgs. 70/2003, e devono essere aggiunte le informazioni contenute nel Codice del Consumo come modificato ad opera del D. Lgs n. 21/2014 nel caso in cui la controparte sia un “consumatore”.

Il fornitore deve rendere le informazioni:

- facilmente accessibili;
- in modo diretto;
- e permanente;
- ai destinatari del servizio/bene ed alle autorità competenti specie le informazioni generali precontrattuali.

Come in precedenza affermato, le informazioni di cui sopra devono essere integrate con quelle richieste dal Codice del Consumo nel caso in cui la controparte sia un consumatore, secondo la definizione data dallo stesso codice.

Nella generalità dei casi, pertanto, per comodità operativa, i venditori di siti di e-commerce indicano sia le informazioni obbligatorie di cui all’art. 7 del D. Lgs. N. 70/2003 sia quelle individuate dal Codice del consumo (D. Lgs. 206/2005).

Le informazioni richieste dall’art. 7 del D. Lgs. 70/2003 e quelle indicate all’art. 49 del D. Lgs. 206/2005 rappresentano le clausole e le condizioni generali del contratto di vendita nell’e-commerce che devono essere integrate con le informazioni obbligatorie ai fini privacy (D. Lgs. N. 196/2003).

Il fornitore ovvero il gestore del sito web ha l’obbligo di portarle a conoscenza del potenziale cliente prima dell’accettazione.

In riferimento alla privacy, deve essere fornita l’informativa sulla tutela dei dati personali avente ad oggetto:

- gli obblighi informativi;
- il consenso al trattamento dei dati;
- la modalità di trattamento dei dati raccolti;
- il trattamento dei dati personali;
- i diritti dell’interessato.

È necessario infine prestare molta attenzione alle clausole vessatorie.

Come prescritto dall’art. 1341 C.c. esse devono essere approvate per iscritto pena la nullità del contratto (art. 1419 C.c.).

Infine, nel caso in cui il fornitore effettui le comunicazioni commerciali dovrà rendere chiaro ed inequivocabile:

- che si tratta di comunicazione commerciale;
- che si tratta di offerta promozionale;
- che si tratta di concorsi o giochi promozionali.

2.2 Informazioni da fornire ai clienti prima dell'inoltro dell'ordine

In base all'art. 12 del D.lgs n.70/2003 il cedente, salvo diverso accordo tra le parti, purchè l'acquirente non sia un consumatore, deve fornire, prima dell'inoltro dell'ordine da parte del destinatario del servizio, in modo chiaro, comprensibile ed inequivocabile, le seguenti informazioni:

- a) le varie fasi tecniche da seguire per la conclusione del contratto;
- b) il modo in cui il contratto concluso sarà archiviato e le relative modalità di accesso;
- c) i mezzi tecnici messi a disposizione del destinatario per individuare e correggere gli errori di inserimento dei dati prima di inoltrare l'ordine a prestatore;
- d) gli eventuali codici di condotta cui aderisce e come accedervi per via telematica;
- e) le lingue a disposizione per concludere il contratto oltre all'italiano;
- f) l'indicazione degli strumenti di composizione delle controversie.

Tuttavia, tali informazioni possono essere omesse con riferimento ai contratti conclusi esclusivamente mediante scambio di messaggi di posta elettronica.

Oltre alle informazioni suindicate, in presenza di un contratto a distanza concluso con mezzi elettronici contenente un obbligo di pagare in capo al consumatore, il professionista dovrà comunicare al consumatore in modo chiaro ed evidente, prima dell'inoltro dell'ordine le seguenti informazioni previste dal Codice del Consumo:

- a) le caratteristiche principali dei beni o servizi, nella misura adeguata al supporto e ai beni o servizi;
- b) il prezzo totale dei beni o dei servizi comprensivo delle imposte, ovvero le modalità di calcolo del prezzo e, se esistono, tutte le spese aggiuntive di spedizione e consegna;
- c) se applicabile, la durata minima degli obblighi del consumatore a norma del contratto.

Nei casi in cui il fornitore non rispetti quanto prescritto dal Codice del Consumo, il consumatore non sarà vincolato al contratto o all'ordine. Il fornitore è, inoltre, tenuto a pubblicare sul sito Internet di e-

commerce in modo chiaro e leggibile se si applicano delle restrizioni relative alla consegna del prodotto acquistato e quali sono i mezzi di pagamento accettati.

2.3 Informazioni da fornire ai clienti una volta concluso il contratto

L'art. 13 del D.lgs n.70/2003 stabilisce che, una volta concluso il contratto, l'impresa deve, senza giustificato ritardo e per via telematica, inviare ricevuta dell'ordine al destinatario contenente le seguenti informazioni:

- a) un riepilogo delle condizioni generali e particolari applicabili al contratto;
- b) le informazioni relative alle caratteristiche essenziali del bene o del servizio;
- c) l'indicazione dettagliata del prezzo e dei mezzi di pagamento;
- d) l'indicazione dettagliata del recesso, dei costi di consegna e dei tributi applicabili.

Tali informazioni non sono obbligatorie se i contratti sono conclusi esclusivamente mediante scambio di messaggi di posta elettronica o comunicazioni equivalenti.

Tempi di consegna dei beni e passaggio del rischio nel contratto di commercio elettronico

In base all'art. 61 del Codice del Consumo, il venditore deve effettuare la consegna dei beni al consumatore senza ritardo ingiustificato e, al più tardi, entro 30 giorni dalla data di conclusione del contratto stesso. Qualora la consegna non venga effettuata entro tale termine, il venditore deve effettuare la consegna entro un termine supplementare appropriato alle circostanze, il cui mancato rispetto determina la restituzione del prezzo e il risarcimento del danno.

Altro aspetto da non sottovalutare è quello relativo al passaggio del rischio della perdita o del danneggiamento dei beni in fase di trasporto. A tal riguardo, l'art. 63 del Codice del Consumo stabilisce che:

- nei contratti che pongono a carico del venditore professionale l'obbligo di provvedere alla spedizione dei beni, il rischio della perdita o del danneggiamento dei beni, per causa non imputabile al venditore, si trasferisce al consumatore soltanto nel momento in cui quest'ultimo, o un terzo da lui designato e diverso dal vettore, entra materialmente in possesso dei beni;
- invece, il rischio si trasferisce al consumatore già nel momento della consegna del bene al vettore qualora quest'ultimo sia stato scelto dal consumatore e tale scelta non sia stata proposta dal professionista, fatti salvi i diritti del consumatore nei confronti del vettore.

Modalità di pagamento nel contratto di commercio elettronico

Come previsto dal Codice del Consumo è necessario illustrare al consumatore in fase di acquisto le modalità di pagamento consentite.

L'esercente commercio elettronico dovrebbe tener conto di quattro parametri essenziali:

1. facilità d'uso del sistema di pagamento e la sicurezza per il consumatore;
2. confidenza che il consumatore ha verso la tipologia di pagamento;
3. diffusione della modalità di pagamento;
4. costo totale dell'operazione.

È chiaramente consigliata la possibilità di mettere a disposizione dei potenziali clienti la maggior parte di metodologie di pagamento.

Ad oggi i principali metodi di pagamento sono rappresentati dalla carta di credito, dal bonifico bancario, dal contrassegno, dal paypal e dalla carta prepagata.

2.4 La formazione dell'accordo contrattuale

In merito alla formazione dell'accordo contrattuale bisogna innanzitutto distinguere tra 2 modalità di siti di e-commerce:

- sito vetrina: in tal caso si procederà a trattative e vendite per mezzo dell'e-mail,
- sito vendita: in tal caso si procederà a trattative e vendite tramite il sito web.

La legge indica gli elementi in presenza dei quali il contratto viene ad esistenza:

- l'accordo delle parti
- la causa
- l'oggetto
- la forma, nei casi in cui questa sia prescritta dalla legge (art. 1325 codice civile).

Nella pratica dei rapporti commerciali, il requisito principale del contratto è rappresentato dall'accordo tra le parti: la legge italiana stabilisce che il contratto si intende stipulato nel momento e nel luogo in cui il proponente viene a conoscenza dell'accettazione della sua proposta (art. 1326 codice civile).

Per i contratti di vendita tra imprese (B2B) che hanno sede rispettivamente in Italia e all'estero, invece, vige la diversa regola in base alla quale il contratto si conclude nel momento in cui l'accettazione della proposta perviene al proponente (artt. 15 della Convenzione Nazioni Unite sulla vendita internazionale di beni mobili, ratificata dall'Italia con Legge 765/1985, di seguito Convenzione di Vienna).

La medesima norma precisa ulteriormente che la proposta, l'accettazione e qualsiasi altra manifestazione di volontà si considerano pervenute al destinatario quando gli siano rivolte verbalmente

o consegnate mediante qualsiasi altro mezzo presso la sua sede di affari, al suo indirizzo postale o, in mancanza, presso la sua dimora abituale (art. 24 Convenzione di Vienna).

La differenza tra queste due norme vigenti in ambito nazionale e internazionale è attenuata dalla regola secondo la quale non è richiesto, per i contratti interni, che vi sia una conoscenza effettiva delle comunicazioni negoziali, cosa che potrebbe creare incertezze e dunque intralciare i traffici commerciali. Tali comunicazioni si presumono conosciute nel momento in cui giungono all'indirizzo del destinatario, salvo che questi non provi di essere stato, senza sua colpa, nell'impossibilità di averne notizia (art. 1335 Codice civile).

Le regole per la proposta e la sua accettazione

Esistono inoltre regole particolari di stipulazione di specifici contratti:

- contratti stipulati mediante adesione a moduli o formulari che spesso contengono condizioni generali di contratto (artt. 1341 e 1342 codice civile);
- contratti con obbligazione a carico del solo proponente, i quali si perfezionano in caso di mancato rifiuto da parte del destinatario della proposta entro un termine da determinarsi in base alla natura dell'affare o agli usi (art. 1333 codice civile);
- contratti le cui prestazioni debbano, su richiesta del proponente o secondo gli usi, eseguirsi senza una preventiva risposta e che si concludono nel momento e nel luogo in cui ha avuto inizio l'esecuzione (art. 1327 codice civile).

Viste sommariamente le regole generali sulla conclusione del contratto e considerato che esse si applicano anche nei casi in cui il destinatario di un bene o di un servizio della società dell'informazione invii il proprio ordine per via telematica (D.lgs. 70/2003, art. 13), ci caliamo ora nel contesto della rete per esaminare le varie modalità con cui un soggetto può entrare in contatto, negoziare e raggiungere un accordo con un altro.

Come si declinano, nel web, i principi che abbiamo appena delineato?

La posta elettronica, come noto, è uno strumento ormai estremamente diffuso che consente di inviare messaggi in tutto il mondo con rapidità e semplicità. Accade quindi molto di frequente che si concludano contratti mediante e-mail: il proponente invia un messaggio di posta elettronica contenente la proposta, cui il destinatario risponde, se d'accordo, con un ulteriore messaggio di posta elettronica con il quale accetta la proposta. In questo caso, quando e dove il contratto si può considerare perfezionato?

Abbiamo poc'anzi considerato che l'accettazione si presume conosciuta quando è giunta all'indirizzo del proponente ma, nel caso di contratto concluso mediante posta elettronica, qual è l'indirizzo del preponente?

Si potrebbe considerare come tempo e luogo della conclusione del contratto quello in cui il proponente prende concretamente visione del messaggio di posta elettronica - check mail - ma, a prescindere dalla difficoltà di provare in giudizio una tale circostanza, in tal modo il proponente avrebbe la possibilità di scegliere a proprio piacimento il luogo e il tempo di conclusione del contratto, semplicemente spostandosi e 'aprendo' il messaggio nel luogo e nel momento a lui più congeniale. Questa interpretazione non varrebbe poi per i contratti internazionali di vendita, per i quali la Convenzione di Vienna (art. 24) stabilisce che il momento determinante la conclusione del contratto sia quello in cui l'accettazione di una proposta perviene al proponente, indipendentemente dalla relativa conoscenza.

Secondo l'orientamento più tradizionale, si dovrebbe far riferimento al server di posta elettronica del proponente: il contratto dovrebbe considerarsi concluso nel tempo e nel luogo in cui l'accettazione giunge presso tale server. Tuttavia questo criterio, che riceveva in passato molti consensi, è stato oggetto di innumerevoli critiche in quanto la localizzazione dei server è effettivamente molto variabile e può, come in effetti accade in molti casi, trovarsi in Paesi stranieri, il che comporta il rischio di individuare un luogo privo di connessione con i contraenti.

É pertanto prevalente l'orientamento secondo cui il tempo della conclusione del contratto coincide con quello in cui la comunicazione di posta elettronica contenente l'accettazione della proposta contrattuale perviene all'indirizzo del server di posta elettronica del proponente, mentre il luogo di conclusione è da considerarsi quello della sede dell'impresa che deve prestare il servizio o della residenza del proponente. Difficili da applicare ai contratti conclusi tramite scambio di e-mail, invece, data la quasi simultaneità dell'invio del messaggio di posta elettronica con la ricezione dello stesso, sono le regole sopra esposte relative alla revocabilità della proposta e dell'accettazione.

Un agevole mezzo di prova delle comunicazioni di posta elettronica, in quanto certifica data e ora dell'invio e della ricezione delle comunicazioni e l'integrità del contenuto delle stesse, è rappresentato dalla posta elettronica certificata (cosiddetta PEC), ai sensi del DL 185/2008 e della Legge 2/2009, di cui obbligatoriamente hanno dovuto dotarsi, in Italia, le società, i professionisti iscritti ad albi e le amministrazioni pubbliche. L'estensione della PEC agli altri Paesi dell'UE è oggetto di una proposta di regolamento.

Una diversa modalità di conclusione del contratto telematico si attua mediante accesso al sito Internet del proponente, qualora quest'ultimo si configuri come offerta al pubblico (art. 1336 Codice civile). In

tal caso la conclusione del contratto deriverà dall'utilizzo, da parte di chiunque, dell'apposita funzione presente sul sito stesso tramite selezione del tasto di accettazione (point and click).

Simile al caso precedente, è quello di accesso a un sito e conclusione del contratto tramite digitazione dei dati della propria carta di credito. Questo contratto potrebbe ritenersi concluso nel momento in cui tali dati vengono inseriti, in quanto contratto idoneo a concludersi con l'inizio dell'esecuzione di una delle prestazioni (art. 1327 codice civile), nello specifico, il pagamento.

Ulteriore ipotesi è quella rappresentata dalle aste on line, ove il prezzo del contratto viene determinato al termine della gara. Nel nostro ordinamento "le operazioni di vendita all'asta realizzate per mezzo della televisione o di altri mezzi di comunicazione" sono vietate ai dettaglianti (art. 18, c. 5 del D.lgs. 114/1998, Legge Bersani). Ciò al fine di tutelare i consumatori che, tra l'altro, non potrebbero nemmeno esercitare il diritto di recesso (D.lgs. 206/2005 Codice del consumo, art. 51), in quanto espressamente escluso per vendite all'asta. Tuttavia secondo un'interpretazione corrente (avallata dalla Circolare del Ministero Attività Produttive 3547/C del 2002, che inquadra le aste on line come offerte al pubblico ai sensi dell'art. 1336 Codice civile), le contrattazioni comunemente conosciute come aste on line non rientrerebbero nella fattispecie dell'asta tradizionale, ma rappresenterebbero delle vendite a prezzo dinamico, alle quali è applicabile la disciplina in materia di contratti conclusi a distanza, ivi compreso il diritto di recesso a favore del consumatore [cfr. Falletti, nota a Cass.civ. n. 19668/2005, in *Giurisprudenza italiana*, 2007, pp. 66 ss.].

2.5 Nullità e annullabilità nel commercio elettronico

La nullità di un contratto determina il venir meno di tutti gli effetti da esso prodotti, come se lo stesso non fosse mai venuto ad esistenza.

Al fine di accertare la nullità del contratto di commercio elettronico occorre confrontarsi con la disciplina generale prevista dal codice civile; è pertanto nullo quando:

- è contrario a norme imperative;
- difetta di uno dei requisiti essenziali indicati dall'articolo 1325 c.c., cioè l'accordo delle parti, la causa, l'oggetto, la forma, se prescritta sotto pena di nullità;
- la causa è illecita o quando lo sono i motivi, se le parti si sono determinate a concludere il contratto esclusivamente per un motivo illecito comune ad entrambe (artt. 1343,1344 e 1345 c.c.);
- l'oggetto del contratto è impossibile, illecito, indeterminato o indeterminabile (art. 1346 c.c.);
- in tutti gli altri casi previsti dalla legge.

La nullità parziale di un contratto, ovvero la nullità di singole clausole, comporta la nullità dell'intero contratto, se risulta che i contraenti non lo avrebbero concluso senza quella parte del suo contenuto (art. 1419 c.c.). Ma la nullità di singole clausole non importa la nullità del contratto, quando le clausole nulle sono sostituite di diritto da norme imperative.

Salvo diverse disposizioni di legge, la nullità può essere fatta valere da chiunque vi ha interesse e può essere rilevata d'ufficio dal giudice (art. 1421 c.c.).

L'annullabilità è invece un'anomalia di minore gravità rispetto alla nullità. Il contratto annullabile produce tutti gli effetti di un contratto valido, ma questi possono venire meno se viene fatta valere con successo l'azione di annullamento.

I principali casi di annullabilità del contratto di commercio elettronico si verificano quando:

- una delle parti era legalmente incapace di contrattare. Ad esempio perché minorenni (art. 1425 c.c.); nel caso un minorenni concluda un contratto di commercio on-line i genitori hanno il diritto di chiedere l'annullabilità del contratto e di pretendere il rimborso della somma spesa, annullando anche le conseguenze del contratto. Questo principio non trova però applicazione nei casi in cui il minorenni abbia taciuto o falsificato la propria età attraverso comportamenti ingannevoli. Il semplice fatto di non indicare l'età corretta non viene considerato come elemento sufficiente.
- il consenso, al momento della sua espressione, è stato:
 - dato per errore quando questo è essenziale ed è riconoscibile dall'altro contraente (art. 1428 c.c.);
 - estorto con violenza, anche se esercitata da un terzo (art. 1434 c.c.).
 - carpito con dolo, quando i raggiri usati da uno dei contraenti sono stati tali che, senza di essi, l'altra parte non avrebbe prestato il suo consenso (art. 1439 c.c.). Ad esempio quando l'acquisto di un prodotto sul sito internet presenta delle specifiche tecniche completamente diverse rispetto a quanto poi consegnato.

L'annullamento del contratto può essere domandato solo dalla parte nel cui interesse è stabilito dalla legge. Solo l'incapacità del condannato in stato di interdizione legale può essere fatta valere da chiunque vi ha interesse.

L'azione di annullamento si prescrive in cinque anni, salva la possibilità di beneficiare del diritto di recesso nei termini previsti.

2.6 Imposta di bollo nei contratti commerciali elettronici

Preliminarmente occorre ricordare che in via generale negli ordini, conferme d'ordine e contratti commerciali si applica l'articolo 2 della tariffa, parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, il quale stabilisce l'applicazione dell'imposta di bollo, fin dall'origine, per le «scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni anche unilaterali con le quali si creano, si modificano, si estinguono, si accertano o si documentano rapporti giuridici di ogni specie, descrizioni, constatazioni e inventari destinati a far prova tra le parti che li hanno sottoscritti».

Le scritture private contenenti convenzioni e dichiarazioni, se stipulate a doppia firma, sono, pertanto, in linea generale, soggette all'imposta di bollo nella misura di euro 16 per ogni foglio.

Pertanto, l'assenza della sottoscrizione di entrambe le parti nella predisposizione dei suddetti atti, esonera dell'obbligo di apposizione del bollo, fatti salvi i casi dove la registrazione del contratto è espressamente prevista dalla legge.

Per i contratti commerciali conclusi elettronicamente, occorre considerare che, data la loro natura estrinseca, mancherebbe il requisito della materializzazione cartacea al fine dell'applicazione dell'imposta di bollo (cfr. Ris. Min. n. 290980 del 14.04.78).

Con la Circ. n. 36/E del 6 dicembre 2006 l'Agenzia delle Entrate si è espressa in senso contrario su questo tema, considerando assimilabile il trattamento del contratto stipulato in forma elettronica a quello cartaceo. Ancora in questo senso e con particolare riferimento alle transazioni scambiate nel MEPA (Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione), si evidenzia che l'articolo 328 del decreto del Presidente della Repubblica 5 ottobre 2010, n. 207, prevede espressamente, al quinto comma, che «Il contratto è stipulato per scrittura privata, che può consistere anche nello scambio dei documenti di offerta e accettazione firmati digitalmente dal fornitore e dalla stazione appaltante». Con la risoluzione del 16 dicembre 2013, n. 96/E, l'Agenzia delle entrate ha, conseguentemente, chiarito che il documento di accettazione dell'offerta scambiato nel MEPA - documento che contiene tutti gli elementi essenziali del contratto - deve essere assoggettato ad imposta di bollo ai sensi del citato articolo 2 della tariffa, parte prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 642 del 1972.

Tuttavia, in riferimento alle principali tipologie di contratti di commercio elettronico analizzate (cfr. contratti stipulati mediante adesione a moduli o formulari e accettazione tramite scambio di corrispondenza commerciale), si ritiene, malgrado questo orientamento difetti di una conferma ministeriale, che non sia previsto l'obbligo di assolvimento dell'imposta di bollo; mancando la sottoscrizione di entrambe le parti, tale modalità di formazione contrattuale non può essere considerata scrittura privata ai sensi dell'art. 2702 c.c. e pertanto non soggetta ad applicazione del bollo.

2.7 Diritto di recesso

Il Legislatore nel Codice del Consumo (art. 52 e ss.) in tema di diritto di recesso ha previsto un trattamento di favore per l'acquirente online, stipulati dal 13 giugno 2014, conferendogli il diritto di "ripensare" alla convenienza del contratto sottoscritto, in modo del tutto libero una volta che, nella comodità di casa propria, egli sia entrato in possesso del prodotto e abbia avuto modo di valutarne caratteristiche e qualità.⁷

Il diritto di "pentirsi" dell'acquisto, pertanto, attribuisce al consumatore il potere di sciogliere unilateralmente il vincolo contrattuale attraverso una semplice comunicazione al venditore, senza alcuna penalità e senza che sia obbligatorio specificarne il motivo entro il termine di 14 giorni di calendario. Il termine dei 14 giorni viene automaticamente prorogato di ulteriori 12 mesi qualora il fornitore (ossia il gestore del sito web) non abbia proceduto agli obblighi informativi sul recesso nei confronti del consumatore.

Ricevuta la richiesta di recesso, il venditore ha l'obbligo di rimborsare il consumatore, mentre su quest'ultimo grava l'onere della restituzione del bene stesso.

La procedura del recesso descritta dal Codice del Consumo prevede conseguenze molto pesanti per chi non rispetta le prescrizioni normative.

Possiamo evidenziare quattro fasi del recesso:

- A. Onere di informativa precontrattuale completa al consumatore
- B. Esercizio del diritto di recesso
- C. Rimborso del prezzo di vendita
- D. Restituzione dei beni.

A) Onere di informativa precontrattuale in tema di recesso nei confronti del consumatore

Il professionista che fa e-commerce (il fornitore ovvero il venditore gestore del sito web) ha l'obbligo di informare il consumatore circa l'esistenza del diritto di recesso, nonché l'onere di metterlo in condizione di poter esercitare tale facoltà rendendogli disponibile una esauriente spiegazione sulle fasi che regolano la procedura.

L'art. 49 del Codice del Consumo stabilisce il pilastro iniziale e fondamentale: "Prima che il consumatore sia vincolato da un contratto a distanza [...], il professionista fornisce al consumatore le

⁷ Il legislatore comunitario e quello italiano hanno deciso di tutelare il consumatore al punto da prevedere la possibilità per quest'ultimo di eliminare il proprio vincolo semplicemente comunicandolo all'esercente entro precisi termini. Questo si collega alla particolare modalità di formazione del consenso: l'acquirente che conclude a distanza non è in presenza fisica simultanea con il venditore, né ha la concreta possibilità di visionare il bene (o provare servizio) e capire se esso sia confacente alle sue aspettative, bisogni e desideri. Solo una volta entrato in contatto con il bene, o ricevuto il servizio, egli può rendersi conto della sua soddisfazione e decidere di voler effettivamente continuare ad usufruire della prestazione o decidere di trattenere il prodotto.

informazioni seguenti, in maniera chiara e comprensibile: [...] h) in caso di sussistenza di un diritto di recesso, le condizioni, i termini e le procedure per esercitare tale diritto conformemente all'articolo 54, comma 1, nonché il modulo tipo di recesso di cui all'allegato I, parte B; i) se applicabile, l'informazione che il consumatore dovrà sostenere il costo della restituzione dei beni in caso di recesso e in caso di contratti a distanza qualora i beni per loro natura non possano essere normalmente restituiti a mezzo posta; [...] m) se non è previsto un diritto di recesso ai sensi dell'articolo 59 (casi di esclusione), l'informazione che il consumatore non beneficerà di un diritto di recesso o, se del caso, le circostanze in cui il consumatore perde il diritto di recesso”.

Il venditore è il primo protagonista attivo in quanto è obbligato a comunicare con il cliente informandolo adeguatamente. Se questo non accade l'art. 53 stabilisce che: “Se in violazione dell'articolo 49, comma 1, lettera h), il professionista non fornisce al consumatore le informazioni sul diritto di recesso, il periodo di recesso termina dodici mesi dopo la fine del periodo di recesso iniziale, come determinato a norma dell'articolo 52, comma 2. Se il professionista fornisce al consumatore le informazioni di cui al comma 1 entro dodici mesi dalla data di cui all'articolo 52, comma 2, il periodo di recesso termina quattordici giorni dopo il giorno in cui il consumatore riceve le informazioni.”

La carenza informativa non ha effetti negativi a svantaggio del consumatore. Nel caso in cui il venditore non fornisce correttamente i dati utili all'esercizio del recesso in tempi antecedenti la stipulazione del contratto, il legislatore sanziona l'inadempimento con un allungamento dei termini che, nei casi più gravi, arriva addirittura ad essere di 1 anno e 14 giorni.

In aggiunta a questo l'art. 49, lettera h), stabilisce un ulteriore dovere del professionista: consegnare all'acquirente un modello di lettera per l'esercizio del recesso (c.d. modulo standard) che, all'occorrenza, questi può editare, integrare, stampare e spedire via posta raccomandata.

A nulla rileva l'eventuale predisposizione di altri “form”, messi all'uopo a disposizione sul sito, aventi medesima funzione: tali strumenti possono essere previsti solo in aggiunta, rimanendo comunque obbligatorio consegnare all'utente il modulo preimpostato e lasciare a lui la libertà in merito al suo utilizzo o meno⁸.

In tema di diritto al ripensamento, infine, è utile citare il contenuto di una pronuncia della Suprema Corte di cassazione⁹, la quale ha ribadito: “la clausola di recesso indicata all'interno delle condizioni generali di contratto deve restare separata dalle altre clausole, per rendere chiara, trasparente ed immediata l'informazione al consumatore.” La Corte si è espressa anche in riferimento all'evidenza

⁸ A livello di contenuto, al di là del modello di legge, una qualsiasi dichiarazione dalla quale si desuma la volontà di liberarsi dal vincolo è da considerarsi valida ai sensi dell'art. 52 e ss.

⁹ Corte di Cassazione, Sentenza del 03/10/2003, n. 14762.

grafica della informazione, sottolineando come essa debba avere caratteri tipografici eguali o superiori a quelli degli altri elementi indicati nel documento.

La Corte prevede una serie di considerazioni sulla correttezza informativa, definendo “incompleta” l’informazione sul recesso manchevole delle indicazioni circa i casi di esclusione del recesso e la modalità con la quale deve essere spedita e ricevuta la comunicazione del consumatore sull’intenzione di recedere.

B) *Esercizio del diritto di recesso*

Il Codice del Consumo conferisce al consumatore 14 giorni per recedere dal suo comunicando la circostanza al venditore.

L’utente non ha l’obbligo di specificare i motivi del recesso, perché si presume per legge che colui che compra a distanza, non “vede” e non “tocca” direttamente l’oggetto della vendita, del quale prende completa visione solamente al momento della consegna.

La volontà contrattuale che ha spinto il cliente a perfezionare un acquisto online, si conferma (o smentisce) quando quest’ultimo riceve il bene constatando la qualità di quest’ultimo con i propri occhi, lontano da uno schermo del PC che può anche falsare la percezione visiva.

Se, in questa fase finale, maneggiando l’acquisto in modo tale da stabilirne la natura, le caratteristiche e il funzionamento di esso (art. 57 del Codice del Consumo), si rende conto di aver commesso un errore o, semplicemente, di non essere soddisfatto nelle proprie aspettative, egli lo potrà semplicemente rimandare al venditore senza che questo pretenda, di contro, spiegazioni di sorta come condizione del reso può esercitare il diritto di recesso.

La novità sta nel fatto che diversamente da quanto accadeva precedentemente il consumatore secondo l’art 57 del Codice del Consumo, può adoperare il bene prima del recesso ancorché nella misura “necessaria a stabilire la natura, le caratteristiche e il funzionamento”. Se la manipolazione eccede tale misura il consumatore è responsabile della diminuzione di valore, salvo non sia stato correttamente informato dal fornitore circa l’esistenza del diritto di recesso a lui spettante nonché le modalità di esercizio del medesimo.

Il consumatore può beneficiare della facoltà di recedere secondo l’art. 54 del Codice del Consumo e per far questo deve: “Prima della scadenza del periodo di recesso, informare il professionista della sua decisione di esercitare il diritto di recesso dal contratto. A tal fine il consumatore può utilizzare il modulo tipo di recesso di cui all’allegato I, parte B; oppure presentare una qualsiasi altra dichiarazione esplicita della sua decisione di recedere dal contratto.”.

Per l'esercizio del recesso si utilizza, classicamente, la raccomandata a/r; tuttavia, qualunque altro mezzo che dia certezza della provenienza della dichiarazione dal titolare del diritto, e la prova di ricezione, è giuridicamente valida (ad es., la posta elettronica certificata - PEC).

Con riferimento alle modalità da utilizzare per il calcolo del termine dei 14 gg per l'esercizio del diritto è bene precisare che questo si effettua con la modalità "calendario", partendo, senza computarlo, dal giorno in cui il consumatore entra in possesso del prodotto e proseguendo sino al 14 giorno successivo che, al contrario, va conteggiato nel termine¹⁰.

I 14 gg. sono decorrenti:

- per i contratti che riguardano beni dal giorno di acquisizione del possesso fisico da parte del consumatore;
- nel caso di beni multipli oggetto di un unico ordine e di diverse consegne il termine decorre dalla data di acquisizione del possesso fisico dell'ultimo bene da parte del consumatore;
- nel caso di bene costituito da lotti ovvero pezzi multipli il termine decorre dalla data di acquisizione del possesso fisico dell'ultimo lotto ovvero pezzo di bene da parte del consumatore;
- nel caso di contratti di consegna periodica di beni il termine decorre dalla data di acquisizione del possesso fisico del primo bene da parte del consumatore;
- per i contratti che riguardano servizi dal giorno della conclusione del contratto.

Il professionista che riceve la comunicazione, deve senza indugio dare al consumatore conferma di ricevimento utilizzando un supporto durevole. Per questo motivo la telefonata del customer care non è sufficiente, se non accompagnata da altro mezzo cartaceo o elettronico che consente la conservazione nel tempo della dichiarazione del professionista.

L'art. 59 del Codice del Consumo prevede che per alcune fattispecie di acquisti a distanza il diritto di recesso è escluso, salvo diverso accordo tra le parti.

Nella categorizzazione si ritrova la:

- fornitura di beni o di servizi il cui prezzo è legato a fluttuazioni di tassi del mercato finanziario;
- fornitura di articoli sigillati che non si prestano ad essere restituiti per motivi igienici o connessi alla protezione della salute e che sono stati aperti dopo la consegna o in caso di prodotti che risultano, dopo la consegna, inscindibilmente mescolati con altri beni;
- fornitura di beni confezionati su misura, o chiaramente personalizzati o che, per loro natura, non possono essere rispediti o rischiano di deteriorarsi o alterarsi rapidamente;

¹⁰ criterio di calcolo è essenzialmente quello che si desume dall'art. 2963 c.c. Il calcolo è fatto "dal giorno di consegna", ciò significa che, tale termine, è il momento iniziale del periodo, ma si deve contare "1" solo dal giorno successivo.

- fornitura di prodotti audiovisivi e software, su CD, DVD o altro supporto, le cui confezioni siano state aperte o i relativi sigilli siano stati rimossi;
- fornitura di contenuti digitali forniti mediante supporto non materiale una volta iniziata l'esecuzione;
- fornitura di giornali, periodici e riviste ad eccezione dei contratti di abbonamento per la fornitura di tali pubblicazioni;
- fornitura di bevande alcoliche, il cui prezzo sia stato concordato al momento della conclusione del contratto di vendita, la cui consegna possa avvenire solo dopo trenta giorni e il cui valore effettivo dipenda da fluttuazioni sul mercato che non possono essere controllate dal fornitore;
- effettuazione di lavori di riparazione o manutenzione in cui il consumatore ha specificamente richiesto una visita da parte del professionista
- fornitura di alloggi per fini non residenziali, il trasporto di beni, i servizi di noleggio di autovetture, i servizi di catering o i servizi riguardanti le attività del tempo libero qualora il contratto preveda una data o un periodo di esecuzione specifici.

I casi sono imperativi, espressamente codificati e non suscettibili di ampliamento analogico o modifica da parte del professionista o delle parti.

Un interrogativo che ricorre puntuale nel periodo estivo o invernale di “saldi e ribassi” online è se sia possibile escludere il recesso per i beni in promozione offerti sul web.

La risposta è negativa, proprio perché il diritto di recesso non è correlato alla “qualità del bene” o alle sue “caratteristiche” e, dunque, ad un motivo legato al prodotto, ma è semplicemente connesso alle modalità di conclusione del contratto che avviene a distanza, senza la dovuta consapevolezza da parte del cliente.

C) *Rimborso del prezzo di vendita*

Espressa dal consumatore la volontà di voler procedere alla restituzione del suo acquisto, il venditore ha l'obbligo di rimborsare tutti i pagamenti ricevuti in occasione della vendita comprensivi dei costi di consegna standard. Per adempiere all'obbligo di rimborso è previsto un termine non superiore a 14 giorni decorrenti dal momento in cui il venditore è stato informato dal consumatore della volontà di recedere.

Tuttavia, l'art. 56, comma 3, specifica che: “Salvo che il professionista abbia offerto di ritirare egli stesso i beni, con riguardo ai contratti di vendita, il professionista può trattenere il rimborso finché non abbia ricevuto i beni oppure finché il consumatore non abbia dimostrato di aver rispedito i beni, a seconda di quale situazione si verifichi per prima”.

In tale ultimo caso, nelle condizioni generali di contratto, dovrà essere specificato in modo chiaro che il professionista differisce il rimborso al verificarsi di una o entrambe le circostanze.

L'art. 57 del codice del Consumo impedisce al venditore di trattenere arbitrariamente somme di denaro che siano correlate all'uso del bene o alla mancata disponibilità dello stesso presso i magazzini: la restituzione del corrispettivo deve, infatti, essere integrale.

Il professionista, una volta ricevuto in restituzione il prodotto, potrà eventualmente valutare e peritare l'oggetto, e ritenere responsabile il consumatore per l'eventuale "diminuzione di valore" dell'oggetto stesso qualora risulti che ne sia stato fatto un utilizzo nella misura eccedente a quella "necessaria a stabilire la natura, le caratteristiche ed il funzionamento".

In altri termini: se dall'uso del bene da parte dell'utente ne deriva un danno al prodotto, tale per cui il suo valore è diminuito, questi ne risponde con il venditore ¹¹.

Come detto, il rimborso deve avvenire entro 14 giorni dalla ricezione della comunicazione di recesso e senza indebito ritardo: pertanto, entro tale termine il venditore deve procedere al riaccredito delle somme con le stesse modalità usate dal consumatore per il pagamento del bene, salvo che il consumatore abbia espressamente convenuto altrimenti e a condizione che questi non debba sostenere alcuni costi in conseguenza al rimborso.

D) *Restituzione dei beni*

L'art 57 del Codice del Consumo stabilisce che dal recesso scaturiscono stringenti obblighi anche per il consumatore: egli, infatti, comunicata la volontà di restituire il prodotto al venditore, deve rispedire quanto ricevuto entro 14 giorni, facendosi carico della relativa spesa.

La restituzione deve avvenire nei confronti del venditore nella sede o luogo indicato nell'informazione fornita ovvero presso un terzo autorizzato dal venditore alla ricezione dei beni.

Ovviamente, è sempre possibile che (per politica commerciale) il venditore si accoli le spese di riconsegna in caso di recesso.

È prevista anche l'ipotesi in cui della restituzione si faccia carico il venditore ritirando i beni presso il consumatore e questo diventa la regola nel caso in cui di tratti di contratti negoziati fuori dai locali commerciali in cui i beni sono stati consegnati al domicilio del consumatore al momento della conclusione del contratto. In questo caso il professionista ritira i beni a sue spese qualora, per loro natura, non possano essere normalmente restituiti a mezzo posta.

¹¹ Non è chiaro, e non è stato specificato, quali parametri usare per il calcolo della "diminuzione di valore".

Sia che opti per la scelta di farsene carico, sia per l'ipotesi opposta, deve comunque fare menzione della policy adottata nelle condizioni generali di vendita pubblicate sul sito, sottoscritte dal consumatore al momento dell'ordine ¹².

Ai sensi dell'art. 56 del Codice del Consumo, il termine dei 14 giorni si intende rispettato se il cliente rispedisce i beni prima della scadenza del termine stesso (a tale scopo, basta la prova di avvenuta consegna all'ufficio postale o al corriere nei termini previsti).

2.8 Contratti di web hosting e housing

Nella generalità dei casi, qualora un soggetto voglia inserire il proprio sito internet sul web (sia di tipo "vetrina", "pubblicitario" ovvero di "commercio elettronico") dovrà dotarsi di un contratto di web hosting ovvero di housing.

Tenendo presente che:

- per contratto di web hosting si intende quel contratto mediante il quale il sito internet si trova ad essere ospitato all'interno di un'infrastruttura tecnologica (c.d. server web) messa a disposizione, dietro corrispettivo, dal provider. Di fatto in tal caso il server del provider è condiviso fra più soggetti;
- per contratto di housing si intende quel contratto mediante il quale il sito Internet (ovvero pagine web) viene ospitato all'interno di un server di proprietà del titolare del sito stesso che, però, ai fini della connettività si appoggia all'infrastruttura del provider e viene quindi integrato nella server farm (insieme di server collocati in un unico luogo fisico in modo da poterne centralizzare la gestione) di quest'ultimo. Risulta opportuno precisare che il server può essere di proprietà del titolare del sito Internet oppure messo a disposizione, dietro corrispettivo, dal provider. Ne consegue che con l'housing si ha un "server proprietario", su cui "gira" solo il proprio sito o più siti propri.

Si evidenzia, inoltre, che:

- il contratto di hosting ha il vantaggio che la gestione dell'intera infrastruttura tecnologica è a carico del provider. Conseguentemente, tale tipo di accordo può essere vantaggioso per chi non abbia, all'interno della propria impresa, le professionalità necessarie a programmare e mantenere un sito Internet. Tuttavia, questa scelta va incontro a limitazioni in termini di personalizzabilità

¹² Se il venditore omette tale comunicazione, il costo resta per legge a suo carico: "Il consumatore sostiene solo il costo diretto della restituzione dei beni, purché il professionista non abbia concordato di sostenerlo o abbia omissis di informare il consumatore che tale costo è a carico del consumatore".

e di spazio a disposizione, oltre a poter suscitare problemi in ordine alla tutela dei dati personali dei propri clienti/fornitori;

- il contratto di housing, invece, fa ricadere sull'imprenditore in misura maggiore i costi di manutenzione del sito e del server che lo ospita, però presenta il vantaggio che l'impresa ospitante risparmia il costo delle reti e delle apparecchiature necessarie a tale scopo, inoltre, allo stesso tempo ha il pieno controllo dello spazio web con la possibilità di gestirlo ed effettuare tutte le configurazioni che si ritengano necessarie.

Le prestazioni di web hosting e housing rientrano nella definizione di commercio elettronico diretto in quanto tutte le fasi della transazione avvengono on. line (ordine, pagamento, consegna).

Un ulteriore aspetto operativo da non sottovalutare in fase di scelta della tipologia di servizio da richiedere, è il costo annuo dei servizi di web hosting ovvero di housing. Si ritiene infatti opportuno segnalare che il costo attuale per un web hosting può oscillare mediamente da 30/50 a 150/200 euro all'anno. Invece, il servizio di housing può arrivare a costare fino a 1.000/2.000 euro all'anno. Ovviamente tali costi sono puramente indicativi e dipendono dalle offerte delle singole società che offrono tali tipologie di servizi.

Sulla base di quanto sopra, operativamente, si sceglierà:

- un servizio di web hosting quando:
 - vi è un budget limitato da parte del cliente;
 - in presenza di volumi bassi di visitatori giornalieri del sito Internet;
 - il cliente non ha le professionalità necessarie a programmare e mantenere un sito Internet;
- un servizio di housing quando:
 - il sito Internet ha elevati volumi di traffico giornaliero (si definiscono tali quelli che ricevono oltre e 5.000 visite al giorno);
 - il cliente utilizzi database e tecnologie particolari;
 - vi sia la necessità di flessibilità nell'installazione di software o nella gestione del server web.

2.9 Contratto di web hosting

Come anticipato, tale tipologia contrattuale ha per oggetto l'allocazione, su un server web di proprietà di un soggetto (c.d. fornitore o provider), di un sito Internet di proprietà di un altro soggetto (c.d. cliente o client). Operativamente, l'hosting rende il sito del "soggetto ospitato" accessibile dalla rete Internet e dai suoi utenti.

Con il contratto di web hosting si concretizza l'acquisizione di spazio dietro corrispettivo per le proprie pagine web sull'area di memoria del server del fornitore o provider, al fine di utilizzare l'infrastruttura di telecomunicazione predisposta dal fornitore o provider stesso.

Nel contratto di web hosting sono presenti le seguenti controparti contrattuali:

- fornitore o provider: soggetto che offre spazio web sul proprio server, dietro corrispettivo. Si fa presente che molti fornitori o provider offrono, oltre allo "spazio web", dei servizi accessori qualora siano previsti contrattualmente, come ad esempio la possibilità di utilizzare CMS proprietari (Content Management System o sistema di gestione dei contenuti: per meglio dire piattaforme web che permettono di gestire i contenuti da mettere a disposizione sul web);
- cliente o client: soggetto titolare del sito Internet (ovvero pagine web) che chiede di essere ospitato, dietro corrispettivo, sul server del fornitore o provider.

Operativamente, il web hosting è un servizio di rete con il quale si ospitano, su un server web, più siti Internet identificati attraverso il dominio e l'indirizzo IP. Conseguentemente non si ha un server dedicato al proprio sito (ovvero più siti propri).

Nel gergo tecnico con il termine "host" si intende il server web che è connesso ad Internet in modalità idonea a garantire l'accesso alle pagine del sito mediante il web browser dell'host client dell'utente, con identificazione dei contenuti tramite dominio ed indirizzo IP.

Contratti di web hosting gratuito

I servizi di "web hosting gratuito", ad oggi, sono estremamente diversificati sia nella quantità di spazio messo a disposizione, che nelle condizioni di utilizzo e qualità del servizio offerto. Evitando di approfondire troppo la questione, si rileva che, come facilmente intuibile, il grande vantaggio del "web hosting gratuito" è dato dal costo, pari appunto a zero; per contro, tali servizi gratuiti prevedono l'onere di supportare ogni tipo di pubblicità, spesso estremamente invasiva sulle proprie pagine web; inoltre, questi tipi di sponsor sono a volte anche molto lontani a livello qualitativo e di tipologia da ciò di cui il sito tratta.

Inoltre, spesso, tali servizi presentano diversi problemi legati alla qualità e continuità del servizio offerto. Si fa presente, infine, che non risulta possibile caricare siti Internet commerciali su spazi gratuiti e nel caso in cui si contravvenga a tale regola vi sarà la cancellazione totale del proprio sito Internet.

Aspetti legali

In prima analisi si fa presente il contratto di web hosting è un contratto atipico, in quanto non previsto dal nostro Codice civile.

I principali aspetti giuridici da prendere in considerazione nella redazione del contratto in esame sono:

- la responsabilità del cliente o client e del fornitore o provider. Al riguardo si fa presente che il cliente o client ha il diritto di fruire dei servizi per i quali ha pagato il fornitore o provider, ma allo stesso tempo il client non può commettere illeciti e, conseguentemente, di riflesso provocare un danno all'azienda che fornisce il servizio. Invece, il fornitore o provider non ha particolari obblighi, se non quello principale di rispondere prontamente ad eventuali richieste dell'autorità competente, partendo però dal dato di fatto che non deve essere a conoscenza dell'attività o dell'informazione illecita del client (artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 70/2003);
- gli aspetti legali riferiti alla tutela dei dati personali (c.d. privacy) nonché in tema di sicurezza. Nel momento in cui si va a redigere il contratto di web hosting andrà preso in considerazione il codice della privacy (D.Lgs. n. 196/2003), ciò allo scopo di individuare puntualmente chi è il responsabile del trattamento dei dati personali ricevuti dagli utenti del sito Internet. Nella generalità dei casi il responsabile dei dati personali coincide con il titolare del sito Internet, e come tale è dunque tenuto a rispettare il citato codice della privacy;
- la qualità del servizio offerto dal fornitore o provider. Nel contratto andranno puntualmente inseriti i servizi prestati dal fornitore o provider al cliente o client.

2.10 Contratto di housing

Come anticipato, il servizio di housing prevede che un soggetto (c.d. *housing provider*) si impegna, dietro pagamento di un corrispettivo, a ricevere presso i propri locali un server di proprietà di un altro soggetto (c.d. *housing client*), allo scopo di garantirne la connessione con un nodo di Rete (c.d. *Internetwork*) nonché la custodia.

L'importanza di tale tipologia di servizio non è rappresentata dalla mera custodia del server, bensì dalla circolazione in Rete di informazioni, grazie alla connessione del server depositato dall'*housing client* ad un *Internetwork* predisposto dall'*housing provider*.

Operativamente l'*housing provider* ospita i server in una server farm (insieme di server collocati in un unico luogo fisico in modo da poterne centralizzare la gestione) ovvero in un Centro Elaborazione Dati (c.d. *CED*) in cui viene garantita un'accurata gestione di tutti gli aspetti hardware, software ed infrastrutturali in generale. Il server può essere di proprietà del titolare del sito Internet oppure messo a disposizione, dietro corrispettivo, dall'*housing provider*.

Aspetti legali

Il contratto di housing (così come quello di web hosting descritto in precedenza) è un contratto atipico; anche questo, infatti, non è previsto dal nostro Codice civile.

I principali aspetti giuridici da prendere in considerazione nella redazione del contratto in esame sono:

- la responsabilità dell'housing client e dell'housing provider. In tale tipologia di contratto occorre prestare molta attenzione alla gestione delle responsabilità e degli impegni in materia di continuità di erogazione del servizio. Dal punto di vista dell'housing provider è importante individuare esattamente le conseguenze che potrebbero derivare commercialmente per l'utente in caso di disfunzioni nel servizio;
- gli aspetti legali riferiti alla tutela dei dati personali (c.d. privacy) nonché in tema di sicurezza. Nel momento in cui si va a redigere il contratto di housing andrà preso in considerazione il codice della privacy (D.Lgs. n. 196/2003), ciò allo scopo di individuare puntualmente chi è il responsabile del trattamento dei dati personali ricevuti dagli utenti del sito Internet. Nella generalità dei casi il responsabile dei dati personali coincide con il titolare del sito Internet che in tal caso risulta anche il proprietario del server, e come tale è dunque tenuto a rispettare il citato codice della privacy.
- la qualità del servizio offerto dall'housing provider. In tale tipologia di contratto l'aspetto sicurezza fisica delle macchine acquisisce un particolare rilievo. Infatti, l'housing provider deve garantire la massima sicurezza fisica del server web (si pensi ad es. a sistemi antincendio, antifurto connesso all'ambiente ospitante, preclusione di accesso a terzi non autorizzati, ecc.).

2.11 Aste telematiche

L'attività commerciale svolta nella rete Internet mediante l'utilizzo di un sito web (e-commerce), ove sia svolta nei confronti del consumatore finale, è soggetta alla disciplina dell'art. 18 del D. Lgs. 31 marzo 1998, n. 114 che, al comma 5, contiene una disposizione che recita: *«Le operazioni di vendita all'asta realizzate per mezzo della televisione o di altri sistemi di comunicazione sono vietate».*

La lettera del predetto comma 5 ha fatto ritenere vietate in modo assoluto le attività di vendita all'asta realizzate tramite Internet.

Tuttavia l'asta telematica deve essere considerata vietata qualora venga gestita ed organizzata da un soggetto professionista che si relazioni direttamente con il potenziale acquirente.

Diversamente, le aste telematiche ad oggi presenti sul web si caratterizzano per la predisposizione di una piattaforma tecnologica che viene semplicemente concessa in uso agli utenti, i quali, regolano in proprio i rapporti di compravendita con altri utenti.

Quindi, in tale ipotesi, le aste telematiche risultano del tutto legittime (circolare n. 3487/C del 1 giugno 2000 e circolare n. 3547/C del 17 giugno 2002).

Per inquadrare il fenomeno delle aste on line risulta necessario indicare brevemente le principali tipologie di vendita all'asta che si svolgono attraverso Internet.

In relazione al più o meno coinvolgimento del soggetto che esercita l'attività di vendita all'asta (c.d. banditore d'asta) si avranno:

- a) aste condotte direttamente dal banditore d'asta in cui è possibile acquistare beni di proprietà di quest'ultimo;
- b) aste condotte direttamente dal banditore d'asta in cui è possibile acquistare beni di proprietà di venditori terzi;
- c) aste in cui il banditore d'asta svolge unicamente il compito di mettere a disposizione il sito e la sua struttura per la vendita all'asta senza essere direttamente coinvolto nella procedura di aggiudicazione.

Inoltre dal punto di vista della qualità personale dei soggetti che vi operano, le aste on line possono essere:

- a) aste tra professionisti (business to business), nelle quali i partecipanti all'asta non rivestono lo status di consumatori;
- b) aste tra professionisti e consumatori (business to consumer), nelle quali gli acquirenti sono consumatori;
- c) aste tra consumatori e professionisti (consumer to business), nelle quali è il consumatore ad indicare il prodotto che intende acquistare;
- d) aste tra consumatori (consumer to consumer).

Il termine «professionista» è usato per indicare la controparte contrattuale dei consumatori secondo la normativa sia comunitaria che nazionale in tema di tutela consumatori.

Per quanto attiene alle modalità di fissazione del prezzo di vendita, le più comuni forme sono le seguenti:

- asta al rialzo (c.d. asta inglese), in cui la vendita viene aggiudicata al miglior offerente, partendo dal prezzo minimo indicato dal venditore e nell'ambito dei limiti temporali dell'offerta;
- asta al ribasso (c.d. asta olandese), in cui la vendita viene aggiudicata al miglior offerente, partendo dal prezzo massimo indicato dal venditore e nell'ambito dei limiti temporali dell'offerta;

- asta segreta al prezzo massimo, nella quale ogni interessato al bene offre, per iscritto, un prezzo massimo. Le offerte vengono raccolte, nei limiti temporali fissati, e rese pubbliche contemporaneamente con l'aggiudicazione all'offerta più elevata;
- asta con riserva, in cui la vendita viene aggiudicata solo se le offerte abbiano raggiunto e/o superato il prezzo minimo stabilito. Tale prezzo non viene comunicato durante la gara;
- asta con il metodo Vickrey, nella quale la procedura è analoga all'asta al prezzo massimo. La differenza consiste nel fatto che l'aggiudicazione è fatta al miglior offerente per il prezzo di acquisto del secondo migliore offerente.

Con le due circolari menzionate il Ministero ha voluto dare esaurienti chiarimenti e indicazioni sui limiti di tale divieto.

Per quanto riguarda le tipologie di vendita all'asta che si svolgono su Internet, vengono definite tre categorie sulla base del coinvolgimento del soggetto che esercita l'attività di vendita all'asta (il banditore d'asta) che sono, come detto: aste condotte direttamente dal banditore d'asta in cui è possibile acquistare beni di proprietà di quest'ultimo, aste condotte direttamente dal banditore d'asta in cui è possibile acquistare beni di proprietà di venditori terzi e aste in cui il banditore d'asta svolge unicamente il compito di mettere a disposizione il sito e la sua struttura per la vendita all'asta senza essere direttamente coinvolto nella procedura di aggiudicazione.

Nei primi due casi, l'attività è soggetta alla norma dell'articolo 115 del TULPS: la licenza è di competenza del Comune per la vendita di beni propri, mentre è in capo al Questore nei casi in cui il banditore svolga un ruolo di intermediario. Nel caso sub 3), quello in cui il banditore d'asta mette a disposizione lo strumento tecnologico (il sito web) si avrebbe invece attività di mediazione ai sensi degli artt. 1754 e ss. c.c., soggetta alle regole di cui alla L. 253/1958, come tale esonerata dalla richiesta di preventiva autorizzazione, sebbene comunque regolata sotto altri aspetti.

Concludendo ancorché ad oggi non vi sia una conferma ufficiale sembra ragionevole ritenere che le aste telematiche (per meglio dire piattaforme tecnologiche concesse in uso agli utenti) vadano assoggettate alla disciplina di cui al D.Lgs. n. 70/2003; inoltre, dovrebbero tornare applicabili anche le disposizioni sul diritto di recesso qualora l'acquirente sia un consumatore (come definito dal Codice del consumo D.Lgs. n. 206/2005).

3 ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI

Per procedere all'apertura di un sito web di commercio elettronico (diretto o indiretto) è necessario:

1. Scegliere la forma giuridica più appropriata (impresa individuale, forma scelta per attività di commercio elettronico di piccole dimensioni; società di persone; società di capitali; start up innovativa, forma principalmente usata per le attività di commercio elettronico diretto);
2. Procedere all'iscrizione della ditta individuale ovvero alla costituzione della società, a seconda della scelta effettuata di cui al punto precedente ;
3. Effettuare adempimenti di natura amministrativa/fiscale, come la presentazione della Comunicazione Unica (ComUnica).

Tralasciando gli aspetti previsti dai punti 1 e 2, ci sofferimiamo sugli adempimenti relativi alla comunicazione di inizio attività.

3.1 La Comunicazione Unica

Per procedere alla regolare formalizzazione dell'inizio di attività di commercio elettronico occorre presentare apposita pratica ComUnica al Registro delle Imprese.

Le caratteristiche della ComUnica sono:

- riguarda solo chi svolge attività d'impresa;
- deve essere sottoscritta digitalmente dal soggetto obbligato o legittimato alla presentazione (imprenditore individuale, legale rappresentante, amministratore, sindaco...). I soggetti delegati devono dotarsi di un dispositivo per poter apporre la propria firma digitale sulle pratiche da presentare al Registro delle Imprese;
- va presentata al Registro delle Imprese per via telematica o consegnata su supporto informatico dal professionista delegato;
- contiene le informazioni per tutti gli enti coinvolti (Registro delle Imprese, Agenzia delle Entrate, INPS, INAIL, Albo degli artigiani, SUAP, Ministero del lavoro);
- la ricevuta di presentazione, inviata entro 5 giorni all'indirizzo PEC dell'impresa e del professionista delegato (qualora sia stata conferita delega), costituisce l'avvio dell'attività d'impresa.

COSA	QUANDO	COME	A CHI RIVOLGERSI
SCIA	All'avvio dell'attività	ComUnica/ SUAP	SUAP, se il SUAP del Comune sia abilitato alla ricezione della SCIA



Presentazione modelli inizio attività AA7 e AA9	entro 30gg dall'inizio dell'attività	ComUnica/ Desktop Telematico	
Eventuale iscrizione Albo degli Artigiani	Entro 30gg dall'inizio dell'attività	ComUnica	
Iscrizione INPS	entro 30gg (se si assumono dipendenti la scadenza di presentazione è il giorno 16 del mese successivo)	ComUnica	Sede INPS
Iscrizione INAIL (*)	Contestuale dell'attività	all'inizio ComUnica	Sede INAIL
(*) Nel caso di imprese commerciali solo se si assumono lavoratori dipendenti			

NB: vanno iscritte all'INPS, le imprese artigiane, le imprese del settore commerciale e dei servizi, le imprese agricole con manodopera, i coltivatori diretti e le imprese che hanno assunto dipendenti. Inoltre, nel caso in cui si inizi l'attività di commercio elettronico, ci si dovrà iscrivere all'INPS (con la circolare n.15/2016). Invece sono tenute all'apertura di una posizione assicurativa INAIL tutte le imprese artigiane (le altre imprese, come quelle commerciali o agricole, sono tenute all'iscrizione all'INAIL quando assumono dipendenti o collaboratori o abbiano soci o amministratori lavoranti, anche in caso di minima attività amministrativa).

Più in generale, la ComUnica va utilizzata per effettuare i seguenti adempimenti:

- nuova impresa individuale con immediato inizio attività economica;
- costituzione nuova impresa individuale senza immediato inizio attività economica;
- costituzione di società ed iscrizione presso la competente CCIAA (adempimento a cura del Notaio);
- variazione dati Registro delle Imprese, Albo Imprese Artigiane, Agenzia delle Entrate, INPS, INAIL, SUAP;
- cessazione attività;
- cancellazione dal Registro delle Imprese.

I software per l'invio telematico al Registro delle Imprese della ComUnica (tenendo presente che la ComUnica può essere presentata anche presso gli sportelli del Registro Imprese su supporto informatico) sono:

1. **ComunicaStarweb** (sportello Telematico Artigiani e Registro Imprese, che consente alle imprese, associazioni ed agli ordini professionali di compilare e spedire per via telematica pratiche di ComUnica a tutti gli enti interessati)
NB: non può essere utilizzato questo software per le pratiche di società che richiedono un atto notarile dal momento che coinvolgono i dati legali della società
2. **ComunicaFedra** (richiede l'installazione di due programmi: i) FedraPlus per compilazione modulistica Registro Imprese, Agenzia delle Entrate, INPS artigiani, commercianti e imprese con dipendenti; ii) Comunica Impresa per la compilazione "Modello di Comunicazione Unica", modulistica INAIL e INPS agricoltura, completamento e spedizione della pratica). La procedura ComunicaFedra va utilizzata per le pratiche di società che richiedono un atto notarile dato che coinvolgono i dati legali della società.

Esistono poi software house che producono programmi o pacchetti applicativi che, appoggiandosi ad uno dei due software sopra descritti, permettono la compilazione e l'invio di pratiche camerali.

Bolli e diritti di segreteria

L'imposta da bollo è dovuta indipendentemente dall'esito dell'istruttoria. L'importo del bollo si differenzia a seconda della forma giuridica d'impresa. Sono inoltre dovuti i diritti di segreteria, i cui importi sono quelli in vigore dall'1 Agosto 2012, aggiornati con il decreto interministeriale del 17 Luglio 2012.

NB: con la ComUnica effettuata in modalità telematica, l'importo dei diritti di segreteria viene scalato automaticamente dal proprio conto TelemacoPay o da altro conto al momento della protocollazione della pratica. Se prima iscrizione dell'impresa e eventuali unità locali o sedi secondarie è dovuto il pagamento del diritto annuale per localizzazioni di imprese con sede legale all'estero.

Requisiti per svolgere attività di commercio elettronico

Per svolgere attività di commercio elettronico bisogna rispettare i requisiti morali e, nel caso in cui l'attività di commercio elettronico sia nel settore merceologico alimentare, si devono rispettare anche i requisiti professionali.

Tipologia di requisito	Caratteristiche
Requisito morale (di onorabilità)	Non possono esercitare l'attività commerciale di vendita: a) coloro che sono stati dichiarati delinquenti abituali,



<p>Art. 71 del D.lgs n.59/2010 e succ. modifiche</p>	<p>professionali o per tendenza, salvo che abbiano ottenuto la riabilitazione;</p> <p>b) coloro che hanno riportato una condanna, con sentenza passata in giudicato, per delitto non colposo, per il quale è prevista una pena detentiva non inferiore nel minimo a tre anni, sempre che sia stata applicata, in concreto, una pena superiore al minimo edittale;</p> <p>c) coloro che hanno riportato, con sentenza passata in giudicato, una condanna a pena detentiva per uno dei delitti di cui al libro II, Titolo VIII, capo II del codice penale, ovvero per ricettazione, riciclaggio, insolvenza fraudolenta, bancarotta fraudolenta, usura, rapina, delitti contro la persona commessi con violenza, estorsione;</p> <p>d) coloro che hanno riportato, con sentenza passata in giudicato, una condanna per reati contro l'igiene e la sanità pubblica, compresi i delitti di cui al libro II, Titolo VI, capo II del codice penale;</p> <p>e) coloro che hanno riportato, con sentenza passata in giudicato, due o più condanne, nel quinquennio precedente all'inizio dell'esercizio dell'attività, per delitti di frode nella preparazione e nel commercio degli alimenti previsti da leggi speciali;</p> <p>f) coloro che sono sottoposti a una delle misure di prevenzione di cui alla legge 27 dicembre 1956, n. 1423, o nei cui confronti sia stata applicata una delle misure previste dalla legge 31 maggio 1965, n. 575, ovvero a misure di sicurezza.</p> <p>Non possono esercitare l'attività commerciale di vendita coloro che si trovano nelle condizioni di cui sopra, o hanno riportato, con sentenza passata in giudicato, una condanna per reati contro la moralità pubblica e il buon costume, per delitti commessi in stato di ubriachezza o in stato di intossicazione da stupefacenti; per reati concernenti la prevenzione dell'alcolismo, le sostanze stupefacenti o psicotrope, il gioco d'azzardo, le scommesse</p>
--	--



	<p>clandestine, nonché per reati relativi ad infrazioni alle norme sui giochi.</p> <p>Si avvia l'attività commerciale di vendita se si è ottenuta la riabilitazione per le relative condanne.</p> <p>In mancanza di riabilitazione il divieto di avviare l'attività dura 5 anni a partire dal giorno in cui la pena è stata scontata. Qualora la pena si sia estinta in altro modo, il termine di 5 anni decorre dal giorno del passaggio ingiudicato della sentenza, salvo riabilitazione.</p>
<p>Requisito professionale Art.71 del D.lgs n.59/2010 e succ. modifiche</p>	<p>a) avere frequentato con esito positivo un corso professionale per lo svolgimento dell'attività, istituito o riconoscimento dalle province autonome di Trento e di Bolzano;</p> <p>b) avere, per almeno due anni, anche non continuativi, nel quinquennio precedente, esercitato in proprio attività d'impresa nel settore alimentare o nel settore della somministrazione di alimenti e bevande o avere prestato la propria opera, presso tali imprese, in qualità di dipendente qualificato, addetto alla vendita o all'amministrazione o alla preparazione degli alimenti, o in qualità di socio lavoratore o in altre posizioni equivalenti o, se trattasi di coniuge, parente o affine, entro il terzo grado, dell'imprenditore, in qualità di coadiutore familiare, comprovata dalla iscrizione all'INPS.</p> <p>c) essere in possesso di un diploma di scuola secondaria superiore o di laurea, anche triennale, o di altra scuola ad indirizzo professionale, almeno triennale, purché nel corso di studi siano previste materie attinenti al commercio, alla preparazione o alla somministrazione degli alimenti.</p>

NB: Il Ministero dello Sviluppo Economico il 15/04/2011 ha emanato la circolare n.36427C esplicitiva sui titoli di studio che possono essere ritenuti validi per l'avvio dell'attività di commercio alimenti e somministrazione alimenti e bevande. I requisiti professionali devono essere dimostrati al Comune di dove si intende esercitare l'attività.

REQUISITO MORALE deve essere posseduto da:

- titolare dell'impresa individuale ovvero dal soggetto preposto (la possibilità di utilizzare il soggetto preposto è stata introdotta dal D.lgs n.147/2012);
- legale rappresentante della società, dal preposto e dagli ulteriori soggetti, facenti parte della società.

REQUISITO PROFESSIONALE deve essere posseduto da:

- titolare impresa individuale ovvero da un soggetto preposto;
- in caso di società, associazioni o organismi collettivi, tali requisiti devono essere posseduti dal legale rappresentante o dalla persona preposta all'attività commerciale.

NB: I requisiti del titolare, del legale rappresentante ovvero della persona preposta devono essere autocertificati in sede di comunicazione al SUAP del Comune dove l'esercente intende avviare l'attività di commercio elettronico "al dettaglio" (art.4, 1° comma, D.lgs n.114/1998) mediante la comunicazione della SCIA (se commercio elettronico "all'ingrosso" non si deve presentare la SCIA, e la verifica dei requisiti viene effettuata dalla Camera di Commercio).

3.2 Dichiarazione al comune: la scia

Nei casi in cui si eserciti attività di vendita di beni al dettaglio, tra cui il commercio elettronico, vi è l'obbligo di presentazione della Segnalazione Certificata di Inizio Attività (SCIA)

La violazione dell'obbligo di comunicazione della SCIA è punita con sanzione amministrativa pecuniaria.

NB: Non è chiaro se la SCIA debba essere presentata solo nel caso di commercio elettronico indiretto (quindi, beni materiali) al dettaglio. Perciò prima del suo invio, in presenza di commercio elettronico diretto, è necessario informarsi presso lo SUAP del Comune.

La SCIA deve essere spedita al SUAP del Comune di residenza dell'esercente persona fisica ovvero al Comune in cui l'esercente intende avviare l'attività.

Inoltre la SCIA non va sottoposta a imposta di bollo.

Il modello SCIA non è uniforme per tutti i Comuni, perciò si dovrà utilizzare il modello predisposto dal Comune destinatario.

Nella SCIA oltre ai dati personali vanno fornite:

- indicazioni del settore merceologico di attività (alimentare, non alimentare, misto. CODICE ATECO 2007);

- indicazione del sito internet di commercio elettronico (indicare se il sito è proprio o ospitante, se si vende su un sito di soggetti terzi es. Amazon ed inoltre indicare se l'ISP, cioè colui che fornisce accesso e spazio su Internet);
- indicazione dell'eventuale deposito merci utilizzato dal soggetto che svolge attività di vendita via Internet;
- dichiarazione della sussistenza del possesso dei requisiti per l'esercizio dell'attività.

3.3 Modelli di inizio, variazione e cessazione dell'attività (AA7 e AA9)

Ai fini IVA, i soggetti che costituiscono un'impresa hanno l'obbligo di presentare entro 30gg, decorrenti dalla data di effettivo inizio dell'attività, una dichiarazione di inizio attività con modello AA7 o AA9.

Questa dichiarazione deve essere presentata anche in caso di variazione dati dell'attività esercitata o in caso di cessazione dell'attività svolta.

I soggetti passivi di imposta tenuti a presentare la dichiarazione di inizio, variazione e cessazione dell'attività sono suddivisi in:

- imprese individuali e lavoratori autonomi, che devono usare il modello AA9 (attualmente AA9/12);
- soggetti diversi dalle persone fisiche, che devono usare il modello AA7 (attualmente AA7/10).

NB: I soggetti tenuti all'iscrizione al registro delle imprese ovvero alla denuncia REA non hanno obblighi di presentazione in forma autonoma dei modelli di inizio, variazione dati e cessazione attività, potendo gli stessi modelli essere presentati contestualmente al modello ComUnica. Sono invece obbligati alla presentazione autonoma presso l'Agenzia delle Entrate per mezzo dei canali telematici i soggetti passivi IVA che non hanno obbligo di iscrizione al Registro Imprese.

Devono presentare i modelli anche i soggetti non residenti che istituiscono in Italia una stabile organizzazione, nonché i rappresentanti fiscali dagli stessi nominati.

Il soggetto passivo non residente deve presentare il modello ANR/3 per l'apertura della partita IVA.

Contenuto dei modelli AA7 e AA9

Da tali modelli devono risultare:

1. I dati identificativi;
2. La sede legale, amministrativa o la sede effettiva;

3. Il domicilio fiscale;
4. l'attività prevalente esercitata ed il luogo di esercizio. Si dovranno tener conto i codici ATECO 2007;
5. l'eventuale applicazione di regimi fiscali agevolati;
6. l'attività di commercio elettronico;
7. le altre attività ed il luogo d'esercizio delle medesime;
8. nel caso di società di persone o S.r.l con meno di 10 soci, i codici fiscali dei soci e le relative quote di partecipazione;
9. il volume d'affari presunto;
10. gli acquisti intracomunitari di beni di cui all'art.60-bis del Dpr n.633/1972;
11. i soggetti depositari e i luoghi in cui sono conservati i libri contabili;
12. i luoghi di conservazione delle fatture all'estero;
13. gli eventuali altri rappresentanti e soci;
14. le operazioni straordinarie (conferimento o cessione d'azienda);
15. le altre informazioni in sede di inizio attività (quadro 1):
 - numero di telefono, fax, indirizzo posta elettronica;
 - estremi catastali degli immobili destinati all'esercizio dell'attività;
 - in caso di locazione e comodato, gli estremi del contratto;
 - l'ammontare annuo di acquisti e delle cessioni che si prevedono di fare con operatori comunitari;
 - volontà di fare acquisti o cessioni intracomunitarie di beni.

Modalità di presentazione dei modelli

I soggetti che non devono presentare la Comunicazione Unica, per esempio i lavoratori autonomi, presentano i modelli con le seguenti modalità:

- duplice esemplare ad uno degli uffici dell'Agenzia delle Entrate;
- un unico esemplare a mezzo servizio postale e mediante raccomandata, allegando documento di identità del dichiarante, da inviare ad un ufficio dell'Agenzia delle Entrate (le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui risultano spedite);
- per via telematica dal contribuente o tramite soggetti incaricati della trasmissione telematica di cui all'art.3, commi 2-bis e 3, del DPR n.322/1998 (le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate).

Indicazione del sito web e ISP di commercio elettronico

Nel caso in cui il soggetto passivo di IVA voglia porre in essere transazioni per via elettronica di procedura di tipo commerciale, è necessario che indichi indirizzo del proprio sito web, specificando se si tratta di sito proprio o di terzi (ospitante).

Iscrizione al VIES per effettuare le operazioni intracomunitarie

I soggetti passivi IVA che vogliono fare acquisti e/o cessioni intracomunitarie di beni, ovvero prestazione di servizi, c.d. generiche, di cui all'art.7-ter del DPR n.633/1972 (con controparti soggetti passivi IVA "stabiliti" in altri Paesi della UE) devono essere iscritti al VIES. Anche le controparti "soggetti passivi IVA" comunitari devono essere iscritte al VIES.

Se una o entrambe le parti non iscritte al VIES vi sono ripercussioni fiscali.

Per controllare che i soggetti passivi IVA comunitari siano iscritte al VIES si verifica sul sito web dell'Agenzia delle Entrate.

In Italia per iscriversi al VIES, dal 15 dicembre 2014 (D.lgs n. 175/2014 – cd. Decreto semplificazioni – nonché commentato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n.31/E del 30 Dicembre 2014):

- il soggetto passivo di imposta che, al momento della dichiarazione di inizio attività, manifesta l'opzione di porre in essere operazioni intracomunitarie, viene incluso nella banca dati VIES nel momento stesso in cui gli viene attribuito il numero di partita IVA. Per procedere all'opzione in sede di richiesta di apertura della partita IVA si deve compilare il campo "Operazioni intracomunitarie" del quadro 1 del modello AA7 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) o AA9 (per le imprese individuali ed i lavoratori autonomi);
- il soggetto passivo, che in seguito all'attribuzione del numero di partita IVA, manifesta l'intenzione di realizzare operazioni intracomunitarie, viene incluso nella banca dati VIES nel momento stesso in cui manifesta l'intenzione;
- l'Agenzia delle Entrate esclude i soggetti passivi dalla banca dati al momento della ricezione dell'eventuale comunicazione di recesso dall'inserimento all'archivio VIES.

NB: l'esclusione automatica dal VIES è prevista per i titolari di partita IVA che non presentano alcun elenco INTRASTAT per 4 trimestri consecutivi (art.35, comma 15-quater, del DPR n.633/1972). Tale cancellazione viene effettuata dalla Direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente, previo invio di un'apposita comunicazione, e ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data della comunicazione.

Sul tema del VIES l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato documenti di prassi ministeriale, dove sostiene che il soggetto passivo di IVA “stabilito” in Italia che non risulti iscritto all'archivio VIES, ai fini delle operazioni intracomunitarie (beni ovvero servizi), non può essere considerato soggetto passivo di IVA bensì “privato”. Medesime considerazioni valgono anche qualora la controparte comunitaria soggetto passivo di IVA non risulti iscritta all'archivio VIES.

Di seguito i principali chiarimenti di prassi ministeriale:

Circolare 15 febbraio 2011, n.4/E	Punto 9: adeguamento alla normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie ai fini del contrasto alle frodi
Circolare 21 giugno 2011, n.28/E	Punto 2.5: autorizzazione all'effettuazione di prestazioni di servizi intracomunitarie
Circolare 1° agosto 2011, n.39/E	Adeguamento alla normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie ai fini del contrasto delle frodi. Art.47 del D.L31 maggio 2010 n.78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n.122. Inclusione nell'archivio dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie e connessa attività di controllo
Risoluzione 27 aprile 2012, n.42/E	Chiarimenti in merito alla qualificazione giuridica delle operazioni effettuate da soggetto passivo stabilito in Italia non regolarmente iscritto all'archivio informatico VIES, di cui all'art. 27 del D.L n.78/2010

In base a quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, ne consegue che:

- le cessioni intracomunitarie di beni ovvero prestazioni di cui all'art.7-ter del DPR n.633/1972 (effettuate nei confronti di soggetto passivo stabilito in altro Paese dell'UE diverso dall' Italia) effettuate da soggetto passivo di IVA “stabilito” in Italia non ancora iscritto nel VIES (o escluso per diniego/revoca) sono assoggettate ad IVA in Italia. Medesime considerazioni valgono anche nel caso in cui il cessionario comunitario soggetto passivo IVA non sia iscritto al VIES;

- gli acquisti intracomunitari di beni ovvero acquisti di prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter del DPR n.633/1972, da soggetto passivo di IVA “stabilito” in altro Paese dell'UE diverso dell'Italia non possono essere considerate operazioni intracomunitarie nei casi in cui il prestatore/cedente comunitario ovvero committente/cessionario soggetto passivo di IVA in Italia non risultino iscritti al VIES.

Il soggetto passivo di IVA italiano non dovrà accedere a reverse charge in Italia e nella fattura dovrà essere applicata l'IVA del Paese UE dove è “stabilito” il prestatore/cedente comunitario.

Operazioni effettuate da un soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia nei confronti di un soggetto passivo IVA “stabilito” in un altro Paese della UE			
INCLUSIONE/ESCLUSIONE DALL'ARCHIVIO VIES	CESSIONI DI BENI CON INVIO IN ALTRO STATO DELLA UE	PRESTAZIONI DI SERVIZIO DI CUI ALL'ART.7-TER DEL DPR N.633/1972	
Soggetto passivo IVA in Italia non iscritto nell'archivio VIES (medesime considerazioni valgono se la controparte comunitaria non è iscritta al VIES)	Assoggettamento ad IVA in Italia (territorialmente rilevante ai fini IVA nel Paese del cedente/prestatore italiano)		
Dal giorno della richiesta di iscrizione al VIES	Soggetto passivo IVA in Italia iscritto nell'archivio VIES così come risulta iscritto al VIES il soggetto passivo IVA “stabilito” in altro Paese della UE	Cessione intracomunitaria di beni “non imponibile” ai sensi dell'art.41 del DL n.331/1993	Prestazione fuori campo IVA in Italia ai sensi dell'art.7-ter del DPR n.633/1972 (nei rapporti B2B la prestazione è territorialmente rilevante nel Paese ove è “stabilito” il committente soggetto passivo IVA di altro Paese della UE)



Operazioni ricevute da soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia effettuate da cedente/prstatore soggetto passivo IVA “stabilito” in altro Paese della UE

INCLUSIONE/ESCLUSIONE DELL'ARCHIVIO VIES	CESSIONI DI BENI CON INVIO DA ALTRO STATO DELLA UE CON ARRIVO IN ITALIA	PRESTAZIONI DI SERVIZIO DI CUI ALL'ART.7-TER DEL DPR N.633/1972	
Soggetto passivo IVA in Italia non iscritto nell'archivio VIES (medesime considerazioni valgono se la controparte comunitaria non è iscritta al VIES)	Assoggettamento ad IVA nel Paese in cui è “stabilito” il cedente/prestatore di altro Paese della UE (territorialmente rilevante ai fini IVA nel Paese del cedente/prestatore UE)		
Dal giorno della richiesta di iscrizione al VIES	Soggetto passivo IVA in Italia iscritto nell'archivio VIES così come risulta iscritto nell'archivio VIES il soggetto passivo IVA “stabilito” in altro paese UE	Acquisto intracomunitario di beni in Italia con asoggettamento a reserve charge	Prestazione di servizi soggetta ad IVA in Italia con il meccanismo di reverse charge (territorialmente rilevante ai fini IVA nel Paese ove è stabilito il committente soggetto passivo IVA italiano)

Gli adempimenti in caso di non iscrizione al VIES di uno o entrambi i soggetti passivi IVA comunitari sono:

Cessione intracomunitaria di beni	Emissione di fattura con IVA del Paese del cedente/prestazione, quindi, assimilata ai fini IVA
PRESTAZIONI DI SERVIZIO DI CUI	



ALL'ART.7-TER DEL DPR N.633/1972 (c.d prestazioni generiche) EFFETTUATA NEI CONFRONTI DI UN SOGGETTO UE	quale operazione nei confronti di “privati”
Acquisto intracomunitario di beni	Addebito dell'IVA del Paese UE ove è stabilito il cedente, quindi, da dove parte la merce
PRESTAZIONI DI SERVIZIO DI CUI ALL'ART.7-TER DEL DPR N.633/1972 ricevuta da soggetto stabilito in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Addebito dell'IVA del Paese UE ove è stabilito il prestatore

NB: Nel caso in cui il fornitore comunitario applichi l'IVA del proprio Paese UE (in quanto una delle controparti non è iscritta al VIES) il soggetto passivo IVA in Italia non potrà richiedere a rimborso tale IVA. In tal caso, l'IVA “estera” diventa un costo per il soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia.

In tema di profili sanzionatori:

- cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo IVA non incluso nel VIES (o escluso per diniego o revoca), ovvero nei confronti di altro soggetto passivo IVA comunitario non iscritto al VIES, sono assoggettate ad IVA in Italia, con i conseguenti riflessi, anche di natura sanzionatoria ai sensi dell'art.6 del D.Lgs n.471/1997. Qualora l'operazione economica sia stata assoggettata al regime fiscale IVA proprio della cessione/ prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo la sanzione sarà pari dal 90% al 180% dell'IVA non addebitata in fattura, nonché la sanzione di omesso versamento del 30%. In tal caso si applica il cumulo giuridico pari a 112,5%
- se l'acquirente italiano non regolarmente iscritto al VIES (ovvero fornitore comunitario non iscritto al VIES) riceve la fattura senza IVA dal fornitore europeo, non deve procedere alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, non essendo applicabile il meccanismo dell'inversione contabile (c.d reverse charge); tale comportamento, inversione contabile non dovuta, comporta la sanzione di cui all'art.6, comma 6, del D.lgs n.471 del 1997, quindi pari al 90% dell'IVA detratta con il meccanismo del reverse charge.

Barrando la casella “acquisti intracomunitari di beni di cui all’art. 60bis”, si esprime l’intendimento di effettuare acquisti di beni cd. “sensibili”, tra i quali rientrano autoveicoli, motoveicoli, rimorchi, prodotti di telefonia, personale computer, animali vivi e pneumatici (per approfondimenti, si veda il DM 22 dicembre 2005).

In tal caso, prima di effettuare detti acquisti occorre stipulare per i primi n. 3 anni di esercizio di attività una polizza fideiussoria o di una fideiussione bancaria non inferiore ad euro 50.000 o comunque rapportata al volume d'affari presunto, intestata al direttore dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

L’opzione per il regime forfettario

Come è noto, a seguito della Legge di stabilità 2015 (L. 208/2015), al ricorrere dei requisiti previsti per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (art. 27, cc. 1 e 2 del D.L. 98/2011) è possibile optare per il cd. Regime Forfettario, introdotto con la Legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015).

Per le attività di commercio elettronico, il limite dei ricavi e compensi per rientrare nel regime di vantaggio è pari ad euro 50.000,00 ed il coefficiente di redditività è pari al 40%.

4 TIPOLOGIE DI COMMERCIO ELETTRONICO

Come avremo modo di analizzare nei successivi capitoli, a seconda delle modalità di consegna del bene o del servizio oggetto della transazione, il commercio elettronico si suddivide in due categorie.

- *e-commerce* diretto: quando tutte le fasi della transazione (ordine, cessione e consegna) vengono effettuate interamente in via elettronica, attraverso la fornitura di prodotti virtuali intangibili come i software, i siti web, le immagini o la musica.
- *e-commerce* indiretto: quando vengono proposti beni materiali tramite la messa a disposizione di cataloghi on-line. Il cliente, dopo aver scelto ciò che desidera, effettua l’ordine in via telematica e riceve la consegna fisica dei beni ordinati, generandosi quindi una commistione tra il canale di vendita tradizionale e quello elettronico.

Si tratta di una distinzione rilevante a fini Iva, dal momento che le operazioni realizzate tramite *e-commerce* diretto sono ricondotte sempre alle prestazioni di servizi, mentre quelle indirette si qualificano come "normali" cessioni di beni.

Secondo la regola generale, in caso di servizi elettronici diretti l’Iva è dovuta nel Paese del committente, anche se quest’ultimo non è un soggetto passivo d’imposta; ciò comporta la necessità per il soggetto

passivo d'imposta che si qualifica come prestatore del servizio di identificarsi in ogni Paese europeo in cui è intenzionato a prestare i propri servizi nei confronti di soggetti privati.

A tale fine è stato istituito il Moss (*Mini One Stop Shop*), un portale telematico al quale il soggetto passivo d'imposta prestatore del servizio, è tenuto ad iscriversi per assolvere l'imposta nel Paese di stabilimento¹³, evitando in questo modo l'identificazione nel singolo paese in cui risiede il committente.

5 COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

Il presente capitolo tratta gli aspetti del commercio elettronico cd. "indiretto", ossia il commercio online di beni connotati da una propria esistenza fisica, per i quali pertanto si avrà una consegna o una spedizione.

Le operazioni possono essere inquadrare in attività B2B ("Business to Business", operazioni compiute tra soggetti passivi di imposta) e B2C ("Business to Consumer" operazioni compiute da soggetti passivi di imposta verso consumatori finali).

Prima di procedere con l'esame delle particolarità di dette attività, occorre premettere il commercio elettronico indiretto è connotato da quella che possiamo definire "una vetrina virtuale" per mezzo della quale vengono offerti ed acquistati beni e servizi "tradizionali".

Partendo da questo assunto, si capisce come la materia abbia molte affinità con il commercio per corrispondenza, assumendo in concreto gli stessi connotati ed essendo quindi soggetta alle medesime regole impositive.

In particolare, nelle operazioni B2B, la materia del commercio elettronico non incontra particolari problematiche interpretative: la consistenza fisica del bene assimila in tutto e per tutto la cessione ad una ordinaria cessione di beni, con obbligo di fatturazione ed imposizione (diretta ed indiretta) secondo le ordinarie regole fiscali valide per gli scambi tra soggetti passivi IVA.

Con riferimento alle operazioni B2C, invece, l'assimilazione alla vendita per corrispondenza comporta l'assoggettamento ad alcune particolari regole fiscali, che derogano a quelle che disciplinano l'ordinario commercio al dettaglio, e che vengono pertanto di seguito sinteticamente affrontate e riportate.

5.1 Commercio elettronico "indiretto" – Fornitore italiano e Clienti Italiani

¹³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 26/05/2016 "IVA. Prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici - Territorialità - Regime speciale del c.d. "Mini One Stop Shop" (MOSS)."

Nel commercio elettronico cd. “indiretto”, soltanto l’ordine del prodotto, ed eventualmente il pagamento, sono effettuati on-line, mentre la consegna del bene acquistato avviene attraverso i canali tradizionali (posta, corriere, ecc.).

La disciplina IVA applicabile alle operazioni riconducibili al commercio elettronico “indiretto” nei rapporti “B2C” - cioè con soggetti acquirenti che si identificano quali “privati/consumatori finali” - è quella delle vendite per corrispondenza: pertanto, come chiarito dalla risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 274 del 05/11/2009, le corrispondenti operazioni **non sono soggette**:

- all’obbligo di emissione della fattura, salvo che la stessa venga richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione della cessione, come previsto dall’art. 22, comma 1, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972;
- all’obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale, in virtù dell’esonero previsto dall’art. 2, lett. o), del D.P.R. n.696/1996.

I corrispettivi giornalieri delle vendite, comprensivi dell’IVA, devono essere tuttavia annotati nel registro di cui al citato art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 entro il giorno non festivo successivo a quello di effettuazione dell’operazione e con riferimento al giorno di effettuazione (esempio corrispettivo del sabato può essere annotato il lunedì).

Quanto appena esposto, se da un lato semplifica gli adempimenti di natura fiscale a carico del cedente, dall’altro pone particolari criticità, fino a rappresentare quasi un “handicap”, nelle ipotesi di resi da clienti e conseguente possibilità di recupero dell’iva, così come nelle ipotesi di controlli fiscali e dubbi in ordine alla fedeltà dei dati contabili.

Nelle vendite per corrispondenza, infatti, qualora la merce venga restituita dall’acquirente al venditore e non sia stata emessa la fattura di vendita, quest’ultimo è autorizzato alla rettifica dell’Iva dovuta sulle vendite solo se è possibile individuare il collegamento tra la vendita originaria e la successiva restituzione della merce. Si capisce come, in una situazione di pressoché totale assenza documentale, il collegamento tra la vendita originaria e la successiva restituzione possa essere in concreto difficilmente provato.

A tal fine, secondo quanto specificato nella già richiamata Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 274/E del 5/11/2009, il verificatore deve essere in grado, dalla documentazione in possesso del venditore, di individuare gli elementi necessari a correlare la restituzione al medesimo bene risultante dal documento probante l’acquisto originario.

È pertanto opportuno che, pur in assenza di un espresso obbligo normativo, l'operatore provveda alla conservazione di documenti, anche di natura non contabile, idonei alla ricostruzione puntuale della movimentazione di merce.

E ciò non solo allo scopo di detrarre l'eventuale Iva non dovuta sulla vendita di merce poi restituita, ma anche al fine di avvalorare la correttezza dei dati annotati nel registro dei corrispettivi di cui al già citato art. 24 del D.P.R. n. 633/1972, qualora tali dati siano contestati in sede di verifica fiscale.

Quando le dimensioni del cedente lo suggeriscono, l'istituzione, anche facoltativa, di un sistema contabile di scritture ausiliarie di magazzino, idoneo a rilevare la movimentazione fisica dei beni, può senz'altro essere una possibile soluzione ai problemi sopra individuati.

5.2 Commercio elettronico “indiretto” – Fornitore italiano e Clienti INTRA-UE

Anche in caso di beni spediti a clienti – privati consumatori – residenti in altri paesi UE si applicano le norme relativi alle vendita a distanza

In questo caso, però, il regime di tassazione ai fini IVA dipende dal volume di vendite che il cedente italiano effettua in ogni singolo paese membro.

L'art. 41, Co. 1, lett. B) del Decreto legge 331/1993 prevede che sono considerate non imponibile *“le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa. [...] La disposizione non si applica altresì se l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente e non supera in quello in corso 100.000 euro, ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato a norma dell'[articolo 34 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006](#). In tal caso è ammessa l'opzione per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa all'anno precedente ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attività o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile. L'opzione ha effetto, se esercitata nella dichiarazione relativa all'anno precedente, dal 1 gennaio dell'anno in corso e, negli altri casi, dal momento in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno solare nel corso del quale è esercitata; la revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso”*

Quindi le operazioni effettuate dal cedente italiano verso cessionari (non soggetti IVA) di altri Stati membri, scontano l'IVA in Italia, ad esclusione di quelle che realizzano entrambe le seguenti condizioni:

- 1 i beni siano spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di un altro Stato membro;
- 2 l'importo annuo delle vendite effettuate dal cedente nello Stato membro di destino, nell'anno precedente e nell'anno in corso, sia superiore ad Euro 100.000, o al minor ammontare stabilito in ogni Stato membro di destinazione, secondo la Direttiva 2006/112/CE.

Il cedente che non abbia superato il limite prima indicato può comunque optare, previa specifica opzione di durata triennale da esplicitare in sede di dichiarazione IVA, per l'applicazione dell'IVA nel paese di destinazione.

Le soglie previste da ogni singolo paese sono riepilogate nella seguente tabella.

Stato membro	Soglia	Stato membro	Soglia
Austria	35.000 €	Svezia	320.000 SEK
Belgio	35.000 €	Finlandia	35.000 €
Olanda	100.000 €	Cipro	35.000 €
Danimarca	280.000 DKK	Estonia	35.000 €
Germania	100.000 €	Lettonia	35.000 €
Grecia	35.000 €	Lituania	35.000 €
Spagna	35.000 €	Malta	35.000 €
Francia	35.000 €	Polonia	160.000 PLN
Irlanda	35.000 €	Repubblica Ceca	1.140.000 CZK
Italia	35.000 €	Slovacchia	35.000 €
Lussemburgo	100.000 €	Slovenia	35.000 €
Portogallo	35.000 €	Ungheria	35.000 €
Gran Bretagna	70.000 GBP	Bulgaria	70.000 BGN
Romania	118.000 RON	Croazia	270.000 HRK

Le vendite effettuate “sotto-soglia” non comportano particolari obblighi in capo al cedente italiano se non quello di annotare i corrispettivi delle vendite nel registro di cui all'art. 24 del D.P.R. 633/1972 ed effettuare lo scorporo dell'iva applicata in sede di liquidazione periodica.

Le vendite “sopra-soglia” o quelle effettuate a seguito dell'opzione per l'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione, sconteranno l'Iva in base alle normative in materia di Imposta sul valore aggiunto di ogni singolo paese membro ove vengono effettuate le relative cessioni.

Operativamente questo comporta che il cedente italiano debba identificarsi – direttamente o tramite un rappresentante fiscale – nello stato membro di destinazione dei beni e addebitare la relativa imposta calcolata in base alle aliquote vigenti. A tal fine è possibile emettere un unico documento fiscale che soddisfi la normativa di entrambi i paesi considerati (Italia e paese del consumatore finale). Tale



documento dovrà recare l'indicazione della "non imponibilità" ai fini dell'Iva in Italia, nonché l'esposizione dell'imposta estera. Nell'ipotesi considerata il cedente italiano emette la fattura in triplice copia: una per il cliente finale, una per la posizione Iva locale ed una per la posizione Iva nello stato di destinazione della merce.

Il cedente italiano è inoltre obbligato alla presentazione del modello INTRA 1-bis ai fini fiscali e statistici, in relazione al periodo in cui la fattura è stata registrata o soggetta a registrazione, senza compilare la colonna 3, ovvero quella dedicata al codice IVA dell'acquirente.

Il superamento della soglia in corso d'anno non ha effetto sulle operazioni effettuate nello stesso anno che rimangono imponibili nel paese del cedente.

Al fine di evitare fenomeni di doppia tassazione, che potrebbero verificarsi qualora lo stato membro di destinazione del bene pretenda il pagamento dell'imposta sull'operazione già tassata in Italia il cedente italiano ha facoltà di chiedere la restituzione dell'Iva assolta in Italia entro il termine di 2 anno dalla data di notifica dell'atto impositivo da parte della competente autorità fiscale estera.

5.3 Commercio elettronico "indiretto" – Fornitore italiano e Clienti extra-UE

Per la vendita del bene con destinazione un paese Extra-UE si applicano le disposizioni previste dall'art.8 del DPR n.633/1972 (esportazioni). Generalmente, nel commercio indiretto, si tratta di esportazioni dirette di cui all'art.8 comma 1 lett. a) del DPR n.633/1972 in quanto la consegna al privato Extra-UE viene effettuata direttamente dal cedente soggetto passivo IVA italiano che si avvarrà di un corriere oppure delle Poste per la consegna dei beni direttamente nel paese Extra-UE.

Nel caso in cui i beni siano destinati ad essere esportati al di fuori dell'Unione europea, è tuttavia opportuno non avvalersi dell'esonero previsto dall'art. 22 del decreto IVA, poiché la fattura è richiesta, in dogana, ai fini del vincolo dei beni all'operazione di esportazione. Tale documento, pertanto, deve essere emesso con l'annotazione "operazione non imponibile ai sensi dell'art.8 comma 1 lett a) del DPR n.633/1972".

L'impresa italiana deve acquisire la prova dell'avvenuta esportazione, di regola costituita dal messaggio elettronico che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, il giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario. A tal fine, occorre richiedere allo spedizioniere doganale una copia del DAE (Documento Accompagnamento Esportazione), nel quale è riportato il codice MRN (Movement Reference Number) attraverso il quale il fornitore può verificare l'uscita della merce con la consultazione nella sezione "Servizi online – Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (MRN)" del sito internet dell'Agenzia delle Dogane.

Ai fini dello sdoganamento della merce nel Paese di destinazione, gli obblighi dell'impresa italiana dipendono dalle condizioni di resa pattuite, dovendosi distinguere a seconda che i costi e le formalità doganali siano a carico del fornitore o del cliente. Tali oneri competono al venditore, per esempio, con le clausole DDP (Delivery Duty Paid), DAP (Delivered at Place) e CIP (Carriage and Insurance Paid), mentre con la clausola DAT (Delivered at Terminal) o con la clausola DDU (Delivered Duty Unpaid) della versione dell'anno 2000 degli Incoterms è, invece, possibile attribuire al cliente l'onere delle formalità doganali.

Nel caso si utilizzi per le spedizioni il servizio postale, generalmente per pacchetti o buste contenenti piccole quantità di merci da spedire nelle Zone extra UE, nei documenti doganali occorre inserire anche i moduli CN 22 o CN23, a seconda del valore dichiarato. I moduli sono disponibili presso tutti gli uffici postali e devono essere compilati in maniera corretta, completa e leggibile. In particolare occorre indicare la quantità, la natura e il valore dell'oggetto da spedire.

DICHIARAZIONE DOGANALE DECLARATION EN DOUANE		CN22	
Può essere aperto d'ufficio/ Peut être ouvert d'office			
Posteitaliane		ITALIE	
MOD. 01421A - EP1538 - St. []			
Importante! Important! Vedere istruzioni sul retro/ Voir instructions au verso			
<input type="checkbox"/> Regalo/Cadeau <input type="checkbox"/> Documenti/Documents		<input type="checkbox"/> Campione commerciale/échantillon commercial <input type="checkbox"/> Altro/Autre	
Segnare con una crocetta la casella o le caselle corrispondenti/ Cocher la ou les cases appropriées			
Quantità e descrizione dettagliata del contenuto/(1) <i>Quantité et description détaillée du contenu</i>	Peso (in kg)/(2) <i>Poids (en kg)</i>	Valore/(3) <i>Valeur</i>	
Solo per gli invii commerciali/ Pour les envois commerciaux seulement N. tariffario del sistema SH (4) e Paese di origine delle merci (se conosciuto) (5) N° tariffario SH et pays d'origine des marchandises (si connus)		Peso totale (in kg)/(6) <i>Poids total (en kg)</i>	Valore totale/(7) <i>Valeur total</i>
Io sottoscritto il cui nome ed indirizzo figurano sull'invio, certifico che le informazioni fornite nella presente dichiarazione sono esatte e che questo invio non contiene alcun oggetto pericoloso o vietato dalla legislazione o dalla regolamentazione postale o doganale/ <i>Je, soussigné dont le nom et l'adresse figurent sur l'envoi, certifie que les renseignements donnés dans la présente déclaration sont exacts et que cet envoi ne contient aucun objet dangereux ou interdit par la législation ou la réglementation postale ou douanière.</i>			
Data e firma del mittente/Date et signature de l'expéditeur (8)			

ISTRUZIONI

La dichiarazione doganale deve essere redatta in inglese, francese o in un'altra lingua ammessa nel Paese di destinazione.

Qualora il valore del contenuto superi i 300 DTS compilare la dichiarazione doganale CN 23.

Indicare sempre a fronte dell'invio il nome e l'indirizzo completi del mittente.

Riquadro 1) Descrivere dettagliatamente ogni oggetto e precisarne quantità e unità di misura utilizzate per es. "2 camicie da uomo in cotone", specialmente per gli oggetti soggetti a quarantena come: prodotti di origine animale, vegetale e alimentare, ecc.

Riquadro 2) Indicare il peso di ogni oggetto

Riquadro 3) Indicare il valore di ogni oggetto

Riquadro 4) Precisare il n. tariffario che deve essere basato sul sistema armonizzato SH (*Système harmonisé*) a sei cifre di designazione e di codifica delle merci elaborato dall'Organizzazione mondiale delle dogane

Riquadro 5) Il termine *pays d'origine* indica il Paese da cui provengono le merci (per es. il Paese dove sono state prodotte, fabbricate o assemblate). Allegare una fattura all'esterno dell'invio, per facilitarne lo sdoganamento.

Riquadro 6) Indicare il peso totale dell'invio

Riquadro 7) Fornire il valore totale dell'invio, precisando la valuta utilizzata (per es. EUR per euro)

Riquadro 8) La firma e la data impegnano il mittente relativamente ai dati forniti e al contenuto dichiarato che non deve contenere alcun oggetto pericoloso o vietato dalla legislazione o dalla regolamentazione postale o doganale.



Posteitaliane		ITALIE		DICHIARAZIONE DOGANALE DECLARATION EN DOUANE		CN23	
Da/ De	Nome/Nom			N° doganale del mittente (se esiste) N° de l'expéditeur (si elle existe)		N. dell'invio (codice a barre, se esistente) Può essere aperto d'ufficio Important! N° de l'envoi (code à barres, s'il existe) Peut être ouvert d'office Important!	
	Società/Société					Consultare le istruzioni sul retro Voir instructions au verso	
	Via/Rue						
	Codice postale/Code postal	Città/Ville					
A/ A	Paese/Pays			Riferimento dell'importatore (se esistente) (codice fiscale/n. IVA/codice importatore) (facoltativo) Référence de l'importateur (si elle existe) (code fiscal/n° de TVA/Code de l'importateur) (facultatif)			
	Nome/Nom						
	Società/Société						
	Via/Rue					N. di telefono/fax/e-mail dell'importatore (se conosciuto)/N° de téléphone/fax/e-mail de l'importateur (si connus)	
	Codice postale/Code postal	Città/Ville					
	Paese/Pays						
Descrizione dettagliata del contenuto (1) Description détaillée du contenu		Quantità (2) Quantité	Peso netto (in kg.) (3) Poids net (en kg.)	Valore (5) Valeur	Solo per gli invii commerciali/ Pour les envois commerciaux seulement		
Defective smartphone for repair		1,00	0,20	25,00	N. tariffario SH (7) N° tarifaire du SH	Paese di origine merci (8) Pays d'origine marchandises	
		1,00	Peso lordo totale(4) Poids brut total 2,00	Valore totale(5) Valeur totale 25,00	Tassa di affrancatura/Spese / Frais de port/Frais (9)		
Categoria dell'invio/Catégorie de l'envoi (10)		Spiegazione/Explication		Ufficio di impostazione e Data/Bureau d'origine et Date de dépôt			
<input type="checkbox"/> Regalo/Cadeau <input type="checkbox"/> Documento/Document		<input type="checkbox"/> Campione commerciale/Echantillon commercial <input type="checkbox"/> Ritorno della merce/Retour de marchandises <input type="checkbox"/> Altro/Autre					
Observazioni(11): p.es. merce soggetta a quarantena, a controlli sanitari, fitosanitari o ad altre restrizioni Observations: (p.ex. marchandises soumises à la quarantaine/à des contrôles sanitaires, phytosanitaires ou à d'autres restrictions)				Certifico che le informazioni fornite nella presente dichiarazione doganale sono esatte e che questo invio non contiene alcun oggetto dannoso pericoloso o vietato dalla legislazione o dalla regolamentazione postale o doganale/ Je certifie que les renseignements donnés dans la présente déclaration en douane sont exacts et que cet envoi ne contient aucun objet dangereux ou interdit par la législation ou réglementation postale ou douanière			
<input type="checkbox"/> Licenza/Licence (12) N. della o delle licenze N° de la/les licences		<input type="checkbox"/> Certificato/Certificat (13) N. del o dei certificati N° du/des certificats		<input type="checkbox"/> Fattura/Facture (14) N. della fattura N° de la facture		Data e firma del mittente/Date et signature de l'expéditeur (15)	

Nel caso in cui il cliente eserciti il diritto di recesso, ipotizzando che la restituzione dei beni sia a cura e a spese dell'impresa italiana, quest'ultima deve dichiarare la merce per l'importazione definitiva, soggetta a IVA in dogana, oppure può ricorrere alla reintroduzione in franchigia ai sensi dell'art. 68, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972. In quest'ultima evenienza, è previsto che i beni reintrodotti in Italia, oltre ad essere esenti dal pagamento dei dazi, non sono neppure assoggettati ad imposta se sussistono le condizioni per beneficiare della franchigia doganale previste dagli artt. 185 e 186 del Reg. CEE n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario), essendo richiesto, allo stesso tempo, che i beni siano reintrodotti nel medesimo stato in cui sono stati esportati e che vengano immessi in libera pratica entro tre anni dall'esportazione.

Di regola, la reintroduzione in franchigia si applica anche ai fini dell'IVA quando l'impresa italiana non ha ancora annotato la cessione all'esportazione nel registro delle fatture emesse, nel qual caso, infatti, l'operazione concorre a formare il plafond per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'imposta. In questa ipotesi, è tuttavia possibile evitare il pagamento dell'imposta attraverso la trasmissione telematica della dichiarazione d'intento.

5.4 Gestione resi

La gestione dei resi, e il relativo recupero dell'iva relativa, dipende strettamente dall'eventuale emissione del documento di vendita, oppure no.

Come detto, nel caso in cui il cedente italiano, operando con consumatore finale italiano, si sia avvalso della facoltà prevista dall'art. 22 del D.P.R. 633/1972 - ovvero la possibilità di non emettere fattura e di annotare le singole operazioni nel registro dei corrispettivi - sarà possibile rettificare l'importo dell'Iva dovuta sulle vendite solo se è possibile individuare il collegamento tra la vendita originaria ed la successiva restituzione della merce. Elementi quali le generalità del soggetto acquirente, l'ammontare del prezzo rimborsato, il "codice" dell'articolo oggetto di reso, nonché il "codice di reso" devono risultare chiaramente in sede di eventuali controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Viceversa, nel caso in cui l'operatore italiano, perché obbligato dalla qualificazione geografica del cessionario, a seguito di richiesta di quest'ultimo o semplicemente perché non si sia avvalso della facoltà prevista dall'art. 22 del D.P.R. 633/1972, abbia emesso una fattura di vendita, esso è abilitato a recuperare l'Iva sulla precedente vendita mediante la comune emissione di nota di variazione in diminuzione, in base a quanto previsto dall'art. 26 del D.P.R. 633/1972.

5.5 Commercio elettronico "indiretto" – Fornitore Extra-UE e Cliente italiano

Nel caso un cittadino italiano, che – si ripete – opera in qualità di consumatore finale, acquisti on-line un bene da un fornitore Extra-UE, l'operazione risulta a tutti gli effetti un'importazione.

A tali fini non è infatti rilevante il fatto che l'operazione sia effettuata nell'esercizio di impresa, arti o professioni: l'operazione di introduzione in Italia di beni da paesi Extra-UE, da chiunque sia effettuata, quindi anche da parte di consumatori privati, è rilevante ai fini IVA e pertanto in dogana sono dovuti, ove presente, sia i dazi che l'IVA con aliquota propria dei beni importati.

Nella realtà capita spesso che le importazioni avvengono mediante l'utilizzo del servizio postale, ed in questo caso, quando si tratta di "pacchetti postali" e buste del peso inferiore a 2 kg, le operazioni doganali sono effettuate direttamente da Poste Italiane S.p.A. nei propri magazzini.

Nel commercio elettronico "indiretto" è diffuso l'acquisto di prodotti con valore trascurabile e per questi sono previste delle franchigie sia ai fini doganali sia ai fini IVA (esclusi prodotti alcolici, profumi e tabacchi), di seguito riportiamo una tabella riassuntiva:



Valore intrinseco dei beni	Dazi dovuti in dogana	IVA dovuta in Dogana
Da € 0 ad € 22,00	NO	NO
Da € 22,01 ad € 150,00	NO	SI
Oltre € 150,00	SI	SI

6 IL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

Se da un lato abbiamo visto che il commercio elettronico indiretto non si discosta molto, sotto l'aspetto operativo del commercio di beni per corrispondenza, il commercio elettronico diretto si caratterizza da aspetti peculiari degni di particolare attenzione.

6.1 Definizione di servizi prestati tramite mezzi elettronici

L'art. 7 del regolamento n. 282/2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, definisce i «servizi prestati tramite mezzi elettronici», come *“i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione”*.

Ai sensi del medesimo articolo, rientrano in particolare in tale definizione:

- la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;
- i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;
- i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;
- le offerte forfettarie di servizi Internet (Internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con



contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, ecc.);

nonché tutti i servizi elencati nell'allegato I del regolamento in parola ovvero:

- hosting di siti web e di pagine web;
- manutenzione automatica di programmi, remota e on line;
- amministrazione remota di sistemi;
- conservazione (warehousing) dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente;
- fornitura on line di spazio sul disco in funzione delle richieste.
- 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 on line di filtri per i siti web;
- installazione automatica on line di sbarramenti (firewalls).
- 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 on line;
- siti personali (weblog) e statistiche relative ai siti web;
- notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche on line;
- informazioni on line 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.
- 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 on line 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'analogha 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'analogha 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.
- 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, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analogha vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente;
- libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

Tale elenco è da considerarsi non esaustivo né definitivo, con la conseguenza che potrà essere considerato prestato tramite mezzi elettronici qualsiasi servizio rientrante nella definizione generale ¹⁴.

In tale definizione non rientrano invece per espressa previsione dell'art. 7:

- i servizi di teleradiodiffusione;
- i servizi di telecomunicazione;
- i beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengano elettronicamente;
- i CD-ROM, i dischetti e supporti fisici analoghi;
- il materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste;
- i CD e le audiocassette;
- le video cassette e i DVD;

¹⁴ In questo senso Circolare Agenzia delle Entrate n. 22/E del 26 maggio 2016, par. 3, secondo la quale *“Ciò consente al legislatore comunitario di tenere conto del fatto che l'evoluzione della realtà tecnologica potrebbe determinare l'insorgenza di nuove forme di servizi e attività riconducibili al settore TTE”*.

- i giochi su CD-ROM;
- i servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica;
- i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto;
- i servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche;
- i servizi di conservazione dei dati off line;
- i servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione;
- i servizi di helpdesk telefonico;
- i servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta;
- i servizi tradizionali di vendita all'asta che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, indipendentemente dalle modalità di offerta;
- la prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini;
- la prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini.

6.2 Territorialità

Le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici sono considerate ai fini fiscali prestazioni di servizi. Nei rapporti tra soggetti passivi (commercio elettronico diretto B2B) tali operazioni seguono la regola generale di cui all'art. 7-ter del Dpr n. 633/1972, ovvero sono territorialmente rilevanti nel luogo in cui è stabilito il committente soggetto passivo ai fini IVA. Anche le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi (commercio elettronico diretto B2C) sono territorialmente rilevanti, in deroga al principio generale, nel Paese in cui il committente è domiciliato o residente ai sensi dell'art. 7-sexies del DPR n. 633/1972. La norma recepisce il contenuto dell'art. 58 della Direttiva 2006/112/CE, così come modificato dalla Direttiva 2008/8/CE del consiglio ¹⁵. Tale ultima Direttiva, volendo favorire l'avvicinamento della tassazione al luogo di effettivo consumo dei

¹⁵ Art. 58 Direttiva 2006/112/CE: "Il luogo della prestazione dei seguenti servizi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui la persona è stabilita oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale: a) servizi di telecomunicazione; b) servizi di teleradiodiffusione, c) servizi forniti per via elettronica, in particolare quelli di cui all'allegato II. 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."

servizi in parola, ha inserito altresì nella Direttiva 2006/112/CE l'art. 59-*bis* dando facoltà agli Stati membri di considerare:

- lett a) il luogo delle prestazioni di uno o di tutti i medesimi servizi, situato all'interno del rispettivo territorio, in base ai criteri stabiliti dal suddetto art. 58, come se fosse situato al di fuori del territorio comunitario (localizzazione extracomunitaria), qualora l'effettiva utilizzazione e fruizione dei servizi stessi siano avvenute al di fuori dell'Unione europea;
- lett. b): il luogo delle prestazioni di uno o di tutti i medesimi servizi, situato al di fuori dell'Unione, come se fosse situato all'interno del loro territorio nazionale ("localizzazione interna"), qualora l'effettiva utilizzazione e fruizione dei servizi stessi siano avvenute all'interno del loro territorio ¹⁶.

Il legislatore italiano ha recepito parzialmente il solo dettato della lettera a) escludendo da imposizione in Italia le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione rese a committenti domiciliati o residenti in Italia effettivamente utilizzate all'esterno dell'Unione Europea.

Pertanto, per quanto attiene ai servizi elettronici, l'unico criterio applicabile per le prestazioni rese a committenti non soggetti passivi sarà quello del domicilio o residenza degli stessi.

Per agevolare l'assolvimento degli obblighi IVA incombenti sui prestatori di servizi elettronici, servizi frequentemente erogati nei confronti di un numero elevato di committenti e a fronte di corrispettivi di modesto ammontare, il regolamento n. 1042/2013 ha modificato il regolamento 282/2011 inserendo alcune presunzioni per la determinazione dello status del destinatario del servizio e per l'individuazione del luogo di stabilimento dello stesso. Sono state inserite altresì alcune presunzioni per l'identificazione del prestatore dei servizi erogati nel caso in cui gli stessi siano forniti al consumatore finale tramite intermediari.

6.3 Presunzioni per la determinazione dello status del committente del servizio

Il regolamento n. 1042/2013 ha modificato il regolamento 282/2011 inserendo un nuovo comma all'art. 18, par. 2, in base al quale il prestatore dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, indipendentemente dal fatto di disporre o meno di informazioni contrarie, può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità sia una persona che non è soggetto passivo se tale destinatario non gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA.

Tale norma costituisce una facoltà e non un obbligo per il prestatore, con la conseguenza che a questo *“è data, altresì, facoltà di considerare il destinatario come un soggetto passivo d'imposta, subordinata, tuttavia, all'onere di*

¹⁶ Circolare Agenzia delle Entrate n. 22/E del 26 maggio 2016.

raccogliere e fornire - a richiesta dell'Amministrazione finanziaria - dati ed informazioni sufficienti a dimostrare l'effettivo status del destinatario medesimo. ¹⁶

L'Agenzia delle Entrate ritiene inoltre che caso in cui il prestatore abbia già provveduto a qualificare il destinatario del servizio come persona priva di soggettività passiva e, successivamente, si veda comunicare dal destinatario il rispettivo numero di identificazione IVA, questo debba trattare il destinatario come soggetto passivo ¹⁶.

6.4 Presunzioni in materia di luogo di stabilimento dei committenti non soggetti passivi

Le presunzioni in materia di luogo di stabilimento del destinatario di un servizio elettronico sono contenute negli artt. 24-*bis*, *ter*, *quinquies* e *septies* del regolamento n. 282/2011 (così come modificato dal regolamento n. 1042/2013).

Per quei servizi che richiedono, per la loro fruizione, la presenza fisica del consumatore in un determinato luogo, il prestatore può presumere, ai sensi dell'articolo 24-*bis* che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in questione e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo. La norma elenca una serie di luoghi che soddisfano tale presunzione (cabina telefonica, punto telefonico, postazione wi-fi, internet caffè, ristorante o hall d'albergo), ma tale elenco ha una funzione meramente indicativa potendo altresì identificarsi un luogo analogo che possieda i requisiti dell'art. 24-*bis*.

Qualora tale luogo fisico si trovi a bordo di una nave, un aereo o un treno che effettua trasporto passeggeri all'interno della comunità a norma dell'articolo 37 e 57 della direttiva 2006/12/CE il Paese in cui il servizio è prestato è quello del luogo di partenza del trasporto di passeggeri.

Come anche specificato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 26 maggio 2016, la presunzione di cui all'articolo 24-*bis*, applicabile sia alle transazioni B2C che a quelle B2B, si limita a coprire i soli servizi elettronici prestati presso determinati luoghi e per i quali il cliente ha pagato il dovuto corrispettivo al gestore del locale, ma non si estende agli altri servizi non compresi in tale corrispettivo, quale ad esempio il download di file o altri servizi OTT ¹⁷.

L'art. 24-*ter* prevede poi alcune presunzioni, applicabili esclusivamente alle transazioni B2C, collegate alle seguenti casistiche:

¹⁷ Le "Note esplicative sulle modifiche apportate al sistema dell'IVA nell'UE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi prestati tramite mezzi elettronici che entreranno in vigore nel 2015" pubblicate dalla Commissione Europea il 3 aprile 2014, definiscono i "servizi over the top (OTT)" come i servizi che possono essere erogati esclusivamente grazie a una connessione stabilita mediante reti di comunicazione (è necessario, cioè, un servizio di telecomunicazione sottostante) e pertanto non hanno bisogno della presenza fisica del destinatario nel luogo in cui il servizio è erogato.



- servizi prestati attraverso una linea terrestre fissa (art. 24-ter, lettera a), per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui è installata detta linea terrestre fissa;
- servizi prestati tramite reti mobili (art. 24-ter, lettera b), per i quali si presume che il luogo in cui il destinatario è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale sia il paese identificato dal prefisso della carta SIM utilizzata per la ricezione di tali servizi;
- servizi per i quali è necessario utilizzare un decodificatore o un analogo dispositivo o una scheda di ricezione e senza che sia usata una linea terrestre fissa (art. 24-ter, lettera c), per i quali si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui il decodificatore o l'analogo dispositivo è installato o, se questo non è noto, nel luogo in cui la scheda di ricezione è inviata al fine di essere utilizzata.

Qualora il prestatore non possieda né possa reperire informazioni o elementi tali da permettere l'applicazione delle presunzioni sopra esposte, dovrà presumere che il destinatario del servizio sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo identificato come tale sulla base di due dei seguenti elementi di prova non contraddittori:

- indirizzo di fatturazione;
- indirizzo IP del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione;
- coordinate bancarie (ubicazione del conto bancario utilizzato per il pagamento o indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca);
- prefisso del paese (mobile country code – MCC) dell'identità utente mobile internazionale (international mobile subscriber identity – IMSI) integrato nella carta SIM (subscriber identity module) utilizzata dal destinatario;
- ubicazione della linea terrestre fissa del destinatario attraverso la quale il servizio è prestato a quest'ultimo;
- altre informazioni commerciali pertinenti (voce avente carattere residuale e volta a ricomprendere quegli elementi rilevanti ma non tipizzabili dal legislatore in virtù della continua evoluzione tecnologica).

Al prestatore è data la possibilità di confutare le presunzioni di cui all'art. 24-bis e alle lettere a), b) e c) dell'art. 24-ter qualora disponga di tre elementi di prova, tra quelli sopra elencati, non contraddittori, da cui risulti che il destinatario è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale altrove.

Si tratta, tuttavia, di una mera facoltà per il prestatore che può pertanto decidere di fare affidamento sulle presunzioni.

All'amministrazione finanziaria è data invece la possibilità di confutare le presunzioni di cui agli artt. 24-*bis* e *ter* in presenza di indizi di usi impropri da parte del prestatore.

Presunzioni in materia di luogo di stabilimento del destinatario – Regolamento 282/2011

	B2B	B2C
Art. 24- <i>bis</i> (servizi che richiedono la presenza fisica del destinatario in un determinato luogo)	✓	✓
Art. 24- <i>ter</i> lett. a, b, c (servizi prestati attraverso linea terrestre fissa, reti mobili, con utilizzo decodificatore o analogo dispositivo o scheda di ricezione)	x	✓
Art. 24- <i>ter</i> lett. d (servizi prestati in circostanze diverse dalle precedenti – due elementi di prova non contraddittori di cui all'art. 7-septies)	x	✓

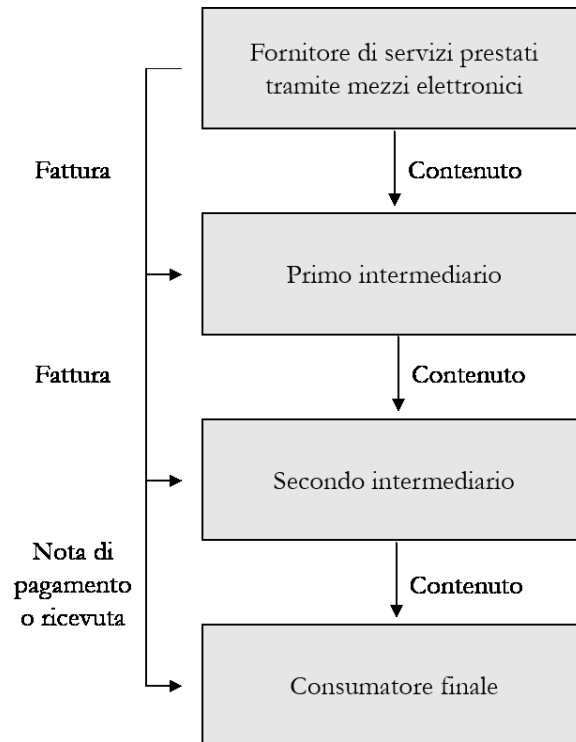
6.5 Presunzioni in materia di fornitura di servizi elettronici tramite intermediari

Nel commercio elettronico sovente accade che i servizi siano resi per il tramite di uno o più soggetti intermedi. Le “linee di fornitura” possono coinvolgere una molteplicità di intermediari ed è spesso difficile risalire al soggetto passivo dell’IVA relativa alla prestazione. Per creare certezza del diritto per tutte le parti interessate ed assicurare la riscossione dell’imposta¹⁸, il Legislatore ha introdotto l’articolo 9-bis del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011, ai sensi del quale “*se i servizi prestati tramite mezzi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un’interfaccia o un portale, quale un mercato delle applicazioni, si presume che un soggetto passivo che interviene in detta prestazione agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi (...)*”. La norma attua e specifica l’art. 28 della direttiva n. 2006/112/CE, ai sensi del quale “*qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi, partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale*”.

La presunzione introdotta dall’art. 9-bis implica che per ciascuna operazione compresa nella linea di fornitura tra un prestatore di servizi prestati tramite mezzi elettronici e il consumatore finale, si presume che ciascun intermediario abbia ricevuto il servizio prestato tramite mezzi elettronici e lo abbia prestato a propria volta¹⁸ (*Esempio 1*).

¹⁸ “*Note esplicative sulle modifiche apportate al sistema dell’IVA nell’UE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi prestati tramite mezzi elettronici che entreranno in vigore nel 2015*” pubblicate dalla Commissione Europea il 3 aprile 2014.

Esempio 1¹⁹



Le note esplicative pubblicate dall'Unione Europea il 3 aprile 2014 elencano alcuni elementi che indicano la partecipazione di un soggetto passivo alla prestazione:

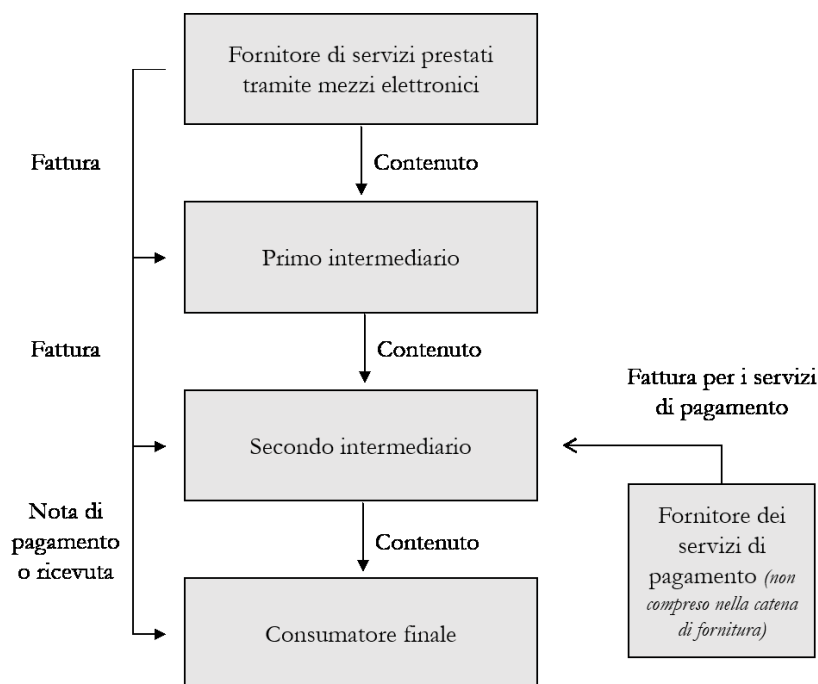
- possedere o gestire la piattaforma tecnica attraverso la quale sono prestati i servizi;
- essere responsabile dell'effettiva prestazione;
- essere responsabile della riscossione del pagamento, a meno che la sua partecipazione si limiti esclusivamente al trattamento del pagamento;
- controllare o esercitare influenza sulla determinazione del prezzo;
- essere il soggetto legalmente tenuto a emettere una fattura IVA, ricevuta o nota di pagamento nei confronti dell'utente finale per la prestazione;
- fornire assistenza post-vendita o supporto alla clientela per domande o problemi relativi al servizio;

¹⁹ Esempio tratto da "Note esplicative sulle modifiche apportate al sistema dell'IVA nell'UE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi prestati tramite mezzi elettronici che entreranno in vigore nel 2015" pubblicate dalla Commissione Europea il 3 aprile 2014, par. 3.4.1.

- esercitare controllo o influenza sulla presentazione e sul formato del mercato virtuale (come i negozi di applicazioni o i siti web) in modo tale che il suo marchio e la sua identità risultino molto più predominanti rispetto a quelli di altri soggetti che intervengono nella prestazione;
- avere obblighi o responsabilità giuridici in riferimento al servizio prestato;
- avere l'obbligo di fornire al destinatario dati relativi alla prestazione in questione;
- essere nella condizione di accreditare una vendita senza il permesso o il preventivo consenso del prestatore nei casi in cui la prestazione non è stata ricevuta correttamente.

Quindi, ad esempio, non si può considerare che intervenga nella prestazione del servizio un (mero) prestatore di servizi di pagamento o un operatore di telefonia mobile che svolga esclusivamente funzioni di trasporto del contenuto (*Esempio 2*).

Esempio 2



La presunzione di cui all'art. 9-bis costituisce una **presunzione relativa**, confutabile da un soggetto passivo intermedio qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

“(1) il prestatore del servizio è esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, come il prestatore; ciò significa che:

(a) la fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione identifica (ossia indica in modo sufficientemente chiaro) il servizio in questione e il relativo prestatore (nelle transazioni commerciali abituali, una fattura IVA è emessa tra due soggetti passivi); e



(b) la nota di pagamento o la ricevuta del destinatario identifica il servizio in questione e il relativo prestatore (il soggetto passivo deve emettere o rendere disponibile al consumatore finale una nota di pagamento o una ricevuta che indichino l'oggetto della prestazione e contengano informazioni dettagliate sul prestatore, come la ragione sociale e il numero individuale di identificazione IVA); e

(c) il soggetto passivo che interviene nella prestazione non autorizza l'addebito al destinatario (ciò significa, ad esempio, che il negozio di applicazioni non è responsabile del pagamento tra il consumatore finale e il proprietario del contenuto dell'applicazione); e

(d) il soggetto passivo che interviene nella prestazione non autorizza la prestazione (ciò significa, ad esempio, che la prestazione dell'applicazione dal proprietario del contenuto attraverso il negozio di applicazioni non è autorizzata da quest'ultimo); e

(e) il soggetto passivo che interviene nella prestazione non stabilisce i termini e le condizioni generali della prestazione (ciò significa che, ad esempio, i termini della vendita di un'applicazione attraverso un negozio di applicazioni non sono stabiliti da quest'ultimo);

E

(2) tutto questo si rispecchia negli accordi contrattuali [tutti i punti, da 1 a) a 1 e), devono essere considerati negli accordi contrattuali stipulati, ad esempio, tra il negozio di applicazioni e il proprietario del contenuto dell'applicazione. In caso contrario la presunzione non può essere confutata]”²⁰.

Nel caso in cui tutte le condizioni siano soddisfatte, ad emettere la nota di pagamento o la ricevuta nei confronti del consumatore finale dovrà essere il primo fornitore di servizi, mentre i soggetti intermedi dovranno limitarsi a fatturare a quest'ultimo il servizio di mediazione.

6.6 Fatturazione delle operazioni

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.

Come specificato dalla Relazione illustrativa allo schema del D.Lgs. n. 42/2015, l'esonero è stato introdotto per non discriminare le imprese stabilite in Italia rispetto a quelle non residenti che hanno

²⁰ “Note esplicative sulle modifiche apportate al sistema dell'IVA nell'UE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi prestati tramite mezzi elettronici che entreranno in vigore nel 2015” pubblicate dalla Commissione Europea il 3 aprile 2014, par. 3.4.2.

aderito al MOSS (Mini One Stop Shop), che sono sempre esonerate dall'obbligo in esame per i servizi di e-commerce resi a clienti italiani "privati consumatori".

Dal 1° gennaio 2015, per effetto del D.M. 27 ottobre 2015, 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.

Resta l'obbligo dell'annotazione dei corrispettivi nel registro dei corrispettivi (art. 24 Dpr 633/72).

Nel registro dei corrispettivi vanno evidenziati i corrispettivi nei confronti dei soggetti privati italiani, mentre non vanno inseriti i corrispettivi nei confronti dei privati EXTRA-UE (in quanto esclusi da iva in Italia) e i corrispettivi nei confronti dei privati UE visto che gli adempimenti iva sono eseguiti dal rappresentante fiscale o dalla stabile organizzazione all'interno del Paese UE.

Nel registro dei corrispettivi si indica la data in cui è stata effettuata l'operazione, gli imponibili divisi per aliquota iva, importi non imponibili e importi esenti.

I corrispettivi devono essere annotati entro il giorno successivo non festivo a quello in cui l'operazione è stata effettuata.

Se vengono emesse delle fatture su richiesta del cliente, il contribuente può annotarle nel registro dei corrispettivi o nel registro delle fatture emesse.

Come sottolineato dalla Relazione illustrativa, l'esonero è formulato in termini generali, ricomprendendo tutte le prestazioni rese a clienti "privati" domiciliati o residenti nel territorio dello Stato a prescindere dal luogo di stabilimento del fornitore.

Qualora il prestatore soggetto passivo Iva stabilito in Italia voglia effettuare commercio elettronico diretto nei confronti di privati residenti o domiciliati in altro Paese Ue o Extra UE dovrà verificare se esiste ugualmente l'esonero dalla fatturazione o dalla certificazione dei corrispettivi.

Di seguito viene fornita una tabella in cui sono indicate le aliquote IVA attualmente in vigore nei paesi UE e l'eventuale esonero da fatturazione /corrispettivi ad oggi esistente.

Paese UE	Aliquota IVA ordinaria (ad oggi vigente)	Obbligo di emissione fattura/altro documento fiscale per servizi digitali B2C
Austria	20%	No
Belgio	21%	No
Bulgaria	20%	No
Cipro	19%	Si
Croazia	25%	Si
Danimarca	25%	Si

Paese UE	Aliquota IVA ordinaria (ad oggi vigente)	Obbligo di emissione fattura/altro documento fiscale per servizi digitali B2C
Estonia	20%	No
Finlandia	24%	No
Francia	20%	No
Germania	19%	No
Gran Bretagna*	20%	No
Grecia	24%	No
Irlanda	23%	No
Italia	22%	No
Lettonia	21%	No
Lituania	21%	Si
Lussemburgo	17%	No
Malta	18%	No
Olanda	21%	No
Polonia	23%	No
Portogallo	23%	No
Repubblica Ceca	21%	No
Romania	19%	Si
Slovacchia	20%	No
Slovenia	22%	Si
Spagna	21%	Si
Svezia	25%	No
Ungheria	27%	Si

* Fino al giorno dell'uscita dall'ue prevista per il 29/03/2019.

È possibile verificare le aliquote IVA e le informazioni relative alle norme degli Stati membri in materia di fatturazione ai seguenti indirizzi:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/tic/public/vatRates/vatrates.html

http://ec.europa.eu/taxation_customs/tic/public/invRules/invRulesPublicationPage.html

Report nazionali completi relativi ai servizi di telecomunicazione, servizi di radiodiffusione sonora e televisiva e servizi prestati tramite mezzi elettronici sono inoltre disponibili ai seguenti link:



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_at_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_be_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_bg_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_cy_en.pdf



https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_cz_en.pdf



https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_de_en.pdf



https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_dk_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_ee_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_el_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_es_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_fi_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_fr_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_hr_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_hu_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_ie_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_it_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_lt_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_lu_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_lv_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_mt_en.pdf



https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_nl_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_pl_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_pt_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_ro_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_se_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_sk_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_si_en.pdf



http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_uk_en.pdf

È possibile ricevere aggiornamenti sui report nazionali inserendo il proprio indirizzo email al seguente link: https://ec.europa.eu/taxation_customs/newsletters/newsletters-subscription

6.7 Adempimenti dei soggetti che prestano servizi elettronici nei confronti di privati

Con le modifiche al sistema di territorialità sopra esposte, i prestatori di servizi resi tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi italiani avrebbero dovuto, alternativamente:

- identificarsi nel Territorio dello Stato in presenza dei requisiti di cui all'art. 35-ter del d.P.R. n. 633/1972;
- nominare un rappresentante fiscale secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 4, del d.P.R. n. 441 del 1997.

Allo stesso modo i soggetti stabiliti in Italia avrebbero dovuto assolvere l'imposta sui servizi elettronici resi a committenti non soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro attraverso l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale in detto Stato.

Per agevolare gli operatori negli adempimenti scaturenti dalla nuova normativa, il legislatore europeo ha introdotto uno speciale regime denominato Mini One Stop Shop (MOSS), attraverso il quale il fornitore di servizi può adempiere telematicamente, attraverso un Portale elettronico, agli obblighi dichiarativi e di versamento nel proprio Stato membro (Stato membro di identificazione), evitando di dover procedere all'identificazione diretta o nomina del rappresentante fiscale in ogni Stato membro di consumo.

Una volta optato per il regime MOSS il soggetto passivo ha l'obbligo di applicarlo per tutti i paesi appartenenti all'Unione europea, con facoltà di cancellarsi dal regime in ogni momento, non essendo previsto nemmeno un periodo minimo di permanenza nel regime.

I soggetti extra-UE (c.d. regime non UE) possono registrarsi in qualsiasi Stato membro dell'Unione europea, al contrario i soggetti passivi IVA comunitari possono richiedere l'adesione al MOSS solo nello stato UE di stabilimento.

a) Registrazione al MOSS in Italia

In Italia possono aderire al MOSS:

- i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell'Unione, che scelgono di avvalersi del regime speciale di cui all'art. 74-quinquies del D.P.R. 633/1972 identificandosi in Italia;
- i soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia, nonché i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che scelgono di avvalersi del regime speciale di cui all' articolo 74-sexies del D.P.R. 633/1972 ²¹.

La procedura per la registrazione al MOSS in Italia sono contenute nel provvedimento n. 122854 dell'Agenzia delle Entrate del 30 settembre 2014. La registrazione al MOSS è effettuata in modalità elettronica sul sito dell'Agenzia delle Entrate a partire dal 1 ottobre 2014. Il soggetto passivo che esercita attività di commercio elettronico ed è intenzionato ad iscriversi al MOSS dovrà procedere diversamente a seconda che sia in regime UE oppure non lo sia. In entrambi i casi (regime UE e non UE), il soggetto passivo può avere solo uno Stato membro di identificazione e tutti i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici prestati a consumatori stabiliti in uno Stato diverso da quello di identificazione devono essere dichiarati mediante il mini sportello unico dal soggetto passivo che abbia deciso di avvalersene.

²¹ Par. 4.1 e 4.2 Provvedimento n. prot.118987, del 26/07/2016 dell'Agenzia delle Entrate.

La registrazione al MOSS ha effetto a partire dal primo giorno **del trimestre** successivo al momento di iscrizione al regime, per esempio se l'iscrizione venisse effettuata in data 5 gennaio, il contribuente potrebbe avvalersi del regime speciale per le operazioni di vendita effettuate a partire dal **1° aprile**. Nel caso in cui siano già state poste in essere operazioni rilevanti ai fini del MOSS è possibile indicare una data di inizio applicazione del regime precedente al giorno in cui si è effettuata la registrazione, purché la registrazione sia effettuata presso lo sportello dello Stato membro di identificazione entro il 10° giorno del mese successivo a quello della data della prima operazione.

In tal caso, all'atto della richiesta di registrazione, dovrà essere compilato il campo "Data inizio applicazione regime". Ciò vale sia per il regime UE che per il regime non UE.

b) Soggetti italiani ed extra-UE con stabile organizzazione in Italia

Per i soggetti passivi in regime UE e cioè coloro che hanno il domicilio nel territorio dello Stato o che siano residenti in Italia e non abbiano stabilito il proprio domicilio all'estero, nonché i soggetti passivi domiciliati fuori dell'Unione europea, ma aventi stabile organizzazione in Italia, è prevista un'apposita sezione all'interno del sito internet www.agenziaentrate.gov.it a cui si accede mediante l'inserimento delle proprie credenziali di Fisconline o Entratel.

I soggetti italiani ed extra-UE con stabile organizzazione in Italia devono fornire le seguenti informazioni necessarie per l'iscrizione al MOSS:

1) il numero di partita IVA
2) gli indirizzi elettronici: indirizzi di posta elettronica (e-mail) e siti web
3) il Paese in cui ha sede l'attività del soggetto passivo se al di fuori dell'Unione europea
4) i numeri individuali d'identificazione IVA o, se non disponibili, numeri di registrazione fiscale attribuiti dagli Stati membri, diversi da quello di identificazione, in cui il soggetto passivo ha una o più stabili organizzazioni
5) gli indirizzi postali completi e ragioni sociali delle stabili organizzazioni in uno o più Stati membri diversi da quello di identificazione
6) i numeri d'identificazione IVA come soggetto passivo non stabilito attribuiti dagli Stati membri
7) le informazioni bancarie: intestatario, numeri IBAN e BIC
8) la data di inizio dell'applicazione del regime se anteriore alla data di registrazione
9) il nominativo del referente: nome, cognome, indirizzo di posta elettronica e numero di telefono del soggetto a cui l'Agenzia delle entrate può rivolgersi per richiedere informazioni o inviare eventuali comunicazioni
10) l'indicazione che precisa se il soggetto passivo rientra in un gruppo IVA

Operativamente una volta effettuata la registrazione ai servizi telematici Fisconline oppure Entratel è possibile procedere alla compilazione del modulo di iscrizione al MOSS accedendo alla propria area

riservata e cliccando su “Regime IVA mini one Stop Shop”.

Si clicca su “Registrazione”, e successivamente su “Richiesta registrazione”.

A questo punto è necessario inserire la propria partita iva per comunicare all’Agenzia delle Entrate la volontà di iscriversi al regime MOSS.

Lo Stato membro di identificazione effettuerà determinate verifiche delle informazioni fornite per la registrazione, al fine di garantire che il soggetto passivo soddisfi le condizioni necessarie per avvalersi del regime. Lo Stato membro di identificazione controllerà quanto meno che il soggetto passivo non sia già registrato ai fini del mini sportello unico in un altro Stato membro oppure se è ancora sottoposto a un periodo di quarantena (si veda la sezione sulla cancellazione).

In base all’esito di tali verifiche, lo Stato membro di identificazione può rifiutare la registrazione per il mini sportello unico. Il soggetto passivo ha la possibilità di ricorrere ai procedimenti nazionali del caso per opporsi a tale decisione²². In Italia l’ufficio che è incaricato della gestione del servizio di registrazione al MOSS è il Centro operativo di Pescara.

c) Soggetti extra-UE senza stabile organizzazione in Italia

I soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall’Unione europea, non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell’Unione, che scelgono di avvalersi del regime speciale MOSS, possono scegliere di iscriversi al MOSS in qualunque paese dell’Unione Europea. Lo Stato membro di identificazione è lo Stato membro in cui il soggetto passivo è registrato ai fini del mini sportello unico e in cui dichiara e versa l’IVA dovuta a uno o più Stati membri di consumo. La procedura per l’identificazione in Italia si articola in due fasi successive, per prima cosa è necessario richiedere il numero individuale di identificazione Iva (nel formato EUxxxxyyyyy)²³. Successivamente l’Agenzia - per il tramite del Centro Operativo di Pescara - effettuate le necessarie verifiche, comunica al richiedente, via mail, il numero di identificazione IVA attribuito, il codice identificativo per l’accesso ai servizi telematici dell’Agenzia, la password di primo accesso e le prime 4 cifre del codice PIN, unitamente alle istruzioni per accedere alle funzionalità, esposte in lingua inglese, al fine di completare il processo di registrazione. A tal fine, i predetti soggetti presentano, per via telematica, all’Agenzia delle Entrate, apposita richiesta per

²² “Guida al mini sportello unico per l’iva”, Commissione europea direzione generale fiscalità e unione doganale, bruxelles, 23 ottobre 2013, p.

8

²³ Il link è il seguente: <https://telematici.agenziaentrate.gov.it/AnagMOSSTe/Rich/actionInizioRegistrazione.do>.

l'identificazione in Italia trasmettendo i dati contenuti nello schema di cui all'allegato A del provvedimento Agenzia delle Entrate 26 luglio 2016 n.118987, di seguito schematizzate ²⁴.

1) per le persone fisiche: il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita e se esistente la ditta
2) per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la denominazione, ovvero la ragione sociale
3) il Paese in cui ha sede l'attività del soggetto passivo
4) l'indirizzo completo dove si esercita l'attività
5) gli indirizzi elettronici: indirizzi di posta elettronica (e-mail) e siti web
6) il codice identificativo fiscale eventualmente attribuito dallo Stato di residenza o domicilio
7) la dichiarazione di non essere già identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'interno dell'Unione europea
8) le informazioni bancarie: intestatario, numeri OBAN o IBAN e BIC
9) la data di inizio dell'applicazione del regime se anteriore alla data di registrazione
10) il nominativo del referente: nome, cognome, indirizzo di posta elettronica e numero di telefono del soggetto a cui l'Agenzia delle Entrate può rivolgersi per richiedere informazioni o inviare eventuali comunicazioni

d) Cancellazione o esclusione dal Regime MOSS

Un soggetto passivo in caso di variazione dei dati comunicati in sede di registrazione al MOSS deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate, utilizzando l'apposita sezione (provvedimento Agenzia delle Entrate n. 118987/2016). Può accadere altresì che il soggetto passivo decida di cancellarsi volontariamente dal MOSS oppure che ne venga escluso dallo Stato membro di identificazione.

e) Cancellazione volontaria dal MOSS

Il soggetto passivo che intende cessare di avvalersi del MOSS deve informare lo Stato membro di identificazione almeno 15 giorni prima della fine del trimestre civile che precede quello in cui intende cessare di avvalersi del regime, rigorosamente in via telematica. La cancellazione dal regime avrà effetto dal 1° giorno del trimestre successivo.

f) Trasferimento della sede dell'attività economica

Nelle eventualità in cui un soggetto passivo iscritto al MOSS trasferisca la sede della sua attività economica da uno stato membro ad un altro, oppure venga meno la stabile organizzazione presso lo stato membro di identificazione, ma comunque disponga di altra stabile organizzazione in altro stato

²⁴ Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 118987, del 26/07/2016.

membro UE, dovrà abbandonare il regime MOSS nel primo Stato e registrarsi presso l'altro Stato membro in cui è stabilito.

Il soggetto passivo deve comunicare il cambiamento allo Stato membro di identificazione precedente e a quello nuovo non oltre il decimo giorno del mese successivo al cambiamento stesso.

Ad esempio, un soggetto passivo stabilito nel Regno Unito si registra al mini sportello unico nel Regno Unito dal 1° gennaio 2015. In seguito a una ristrutturazione, la sede dell'attività economica è trasferita in Francia il 21 marzo 2017. Per continuare a utilizzare il mini sportello unico, il soggetto passivo dovrà annullare la propria registrazione al mini sportello unico nel Regno Unito e provvedere a registrarsi per il mini sportello unico in Francia. La data di cancellazione nel Regno Unito e di registrazione in Francia è il 21 marzo 2017²⁵. Il soggetto passivo deve informare entrambi gli Stati membri del cambiamento entro il 10 aprile 2017²⁵.

g) Esclusione dal MOSS

Un soggetto passivo può essere escluso dal regime MOSS per le seguenti ragioni:

- *“non fornisce più servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione o elettronici;*
- *si presume che le attività del soggetto passivo coperte dal regime speciale siano cessate:*
 - *il soggetto non ha prestato alcun servizio nell'ambito del regime speciale per 8 trimestri civili consecutivi;*
- *non soddisfa più le condizioni necessarie per potersi avvalere del regime (ad esempio, un soggetto passivo che utilizza il regime non UE è tenuto successivamente a registrarsi in uno Stato membro);*
- *continua a non osservare le norme relative al regime – il che si verifica in almeno uno dei seguenti casi:*
 - *sono stati inviati al soggetto passivo solleciti per la trasmissione della dichiarazione relativamente ai tre trimestri civili immediatamente precedenti e la dichiarazione IVA per ciascuno di detti trimestri civili non è stata presentata entro dieci giorni dall'emissione del sollecito;*
 - *sono stati inviati al soggetto passivo solleciti per effettuare il pagamento relativamente ai tre trimestri civili immediatamente precedenti e l'intero importo non è stato versato entro dieci giorni dal ricevimento di ciascun sollecito, a meno che l'importo insoluto per ciascuna dichiarazione sia inferiore a 100 euro;*

²⁵ Esempio tratto da “Guida al mini sportello unico per l'iva”, Commissione europea direzione generale fiscalità e unione doganale, bruxelles, 23 ottobre 2013, p. 13

- *il soggetto passivo non ha messo a disposizione dello Stato membro di identificazione o di consumo la documentazione, per via elettronica, entro un mese da un successivo sollecito emesso dallo Stato membro di identificazione”²⁶.*

L'esclusione diventa effettiva dal primo giorno del trimestre successivo alla data in cui viene inviata per via elettronica al soggetto passivo il relativo provvedimento, il cui schema è quello di cui all'allegato C, approvato con provvedimento Agenzia delle Entrate n. 118987/2016. Contro il suddetto provvedimento è ammissibile ricorso ex art. 54-ter, comma 4, DPR n. 633/1972.

Qualora l'esclusione sia dovuta all'inosservanza delle norme che regolano il MOSS, l'operatore non può applicare entrambi i regimi speciali (UE e non UE) per un periodo di 8 trimestri consecutivi dalla data di cessazione dell'attività. Nei restanti casi di esclusione non è, invece, previsto un periodo in cui non è consentita l'applicazione del MOSS²⁷.

b) Quarantena

Il periodo di quarantena è il lasso temporale in cui al soggetto passivo è inibito aderire al MOSS dopo esserne uscito, in conformità alla normativa contenuta nel regolamento n. 282 e a quanto precisato nelle Linee Guida al MOSS, ed applicabile solo nei seguenti casi:

- cancellazione volontaria dal regime: è previsto un periodo di quarantena di due trimestri civili dalla data di cessazione che si applica solo al regime in cui operava il soggetto passivo (cfr. art. 57-octies del regolamento n. 282);
- esclusione d'ufficio: è previsto un periodo di quarantena di otto trimestri civili dalla data di cessazione che si applica a entrambi i regimi (cfr. art. 58-ter del regolamento n. 282);
- il soggetto passivo comunica allo stato membro di aver cessato di offrire servizi TTE (cancellazione “obbligatoria”): è previsto un periodo di quarantena di due trimestri civili dalla data di cessazione delle attività. Il periodo di quarantena si applica solo al regime in cui operava il soggetto passivo.

Dichiarazione trimestrale IVA

Coloro che optano per il MOSS devono presentare in via telematica una dichiarazione IVA trimestrale allo Stato membro di identificazione che deve contenere tutte le prestazioni fornite in uno Stato di

²⁶ “Guida al mini sportello unico per l’iva”, Commissione europea direzione generale fiscalità e unione doganale, bruxelles, 23 ottobre 2013, p.

13

²⁷ Circolare Agenzia delle Entrate n. 22/E del 26/05/2016.

consumo dalla sede dell'attività economica o dalle stabili organizzazioni e deve essere presentata anche in assenza di operazioni, per via telematica all'Agenzia delle entrate, entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre solare di riferimento. Le date per la presentazione delle dichiarazioni sono pertanto: il 20 aprile, il 20 luglio, il 20 ottobre e il 20 gennaio.

Per il regime UE la dichiarazione trimestrale deve essere compilata sulla base dello schema di cui all'allegato D del provvedimento n. prot. 118987 del 26/07/2016, utilizzando le specifiche funzionalità rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it).

Per il regime UE la dichiarazione trimestrale deve essere compilata sulla base dello schema di cui all'allegato E del provvedimento n. prot. 118987 del 26/07/2016, utilizzando le specifiche funzionalità rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it).

Se un soggetto passivo ha una sede in uno Stato membro, i servizi TTE effettuati nei confronti dei privati consumatori di quello stato membro devono essere dichiarati nelle dichiarazioni IVA nazionali di tale sede e non nell'ambito delle dichiarazioni trimestrali MOSS. Ciò vale sia per le prestazioni effettuate dalle sedi del soggetto passivo al di fuori dello Stato membro sia al suo interno. Non si applica invece agli Stati membri in cui il soggetto passivo è registrato ai fini dell'IVA, ma non ha una stabile organizzazione.

Il seguente esempio illustra un caso analogo:

- il soggetto passivo A ha la sede sociale nel Regno Unito e stabili organizzazioni in Francia e in Belgio;
- la sede sociale presta servizi di telecomunicazione a privati in Francia e in Germania;
- la stabile organizzazione in Belgio fornisce servizi di telecomunicazione a privati in Francia e in Germania;
- il soggetto passivo A dichiara le prestazioni effettuate in Germania tramite la dichiarazione IVA per il mini sportello unico nel Regno Unito, ma deve dichiarare altresì quelle fornite in Francia nella dichiarazione IVA nazionale della stabile organizzazione francese ²⁸.

La dichiarazione va compilata in Euro, ma gli Stati membri di identificazione (SMI) che non hanno adottato l'Euro possono richiedere a quanti si iscrivono al MOSS presso di loro, di compilare le relative dichiarazioni trimestrali nella valuta vigente nello SMI. In tal caso, tuttavia, questi Stati dovranno convertire l'importo in Euro, al momento di trasmettere le informazioni relative alla dichiarazione agli

²⁸ “Guida al mini sportello unico per l'iva”, Commissione europea direzione generale fiscalità e unione doganale, bruxelles, 23 ottobre 2013, p.

altri Stati membri di consumo, utilizzando il tasso di cambio pubblicato dalla BCE ²⁹.

i) Modello di dichiarazione

“Per tutti gli stati membri dell’Unione europea è stato adottato un messaggio elettronico comune, al fine di garantire un comune metodo di scambio delle informazioni?” ³⁰. In Italia è il provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 23 aprile 2015 che ha stabilito le informazioni che devono essere contenute nella dichiarazione IVA MOSS. Per ogni Stato membro di consumo, il soggetto passivo è tenuto a precisare le prestazioni totali cui si applica l’aliquota normale e quella ridotta. L’Agenzia delle Entrate invita a verificare la correttezza delle aliquote applicate in ciascuno Stato Membro sui rispettivi siti istituzionali. Dopo aver trasmesso la dichiarazione per il mini sportello unico, al soggetto passivo sarà comunicato il numero di riferimento unico della dichiarazione. Si tratta del numero che il soggetto passivo è tenuto a utilizzare nell’effettuare il rispettivo pagamento ed è composto dal codice paese dello Stato membro di identificazione, dal numero individuale di identificazione IVA del soggetto passivo e dal periodo d’imposta. Un soggetto passivo che non effettui alcun tipo di prestazione nell’UE nell’ambito del mini sportello unico è tenuto a trasmettere una dichiarazione a saldo zero, qualora invece lo stesso soggetto passivo non abbia prestato alcun servizio nell’ambito del mini sportello unico in un determinato Stato membro di consumo nel periodo d’imposta non è tenuto a includere detto Stato nella dichiarazione per il mini sportello unico.

In alcuni casi, in una dichiarazione IVA possono essere richieste più di due aliquote IVA. Si tratta, ad esempio, del caso in cui uno Stato membro abbia modificato la rispettiva aliquota IVA nel corso del periodo di dichiarazione indipendentemente dal fatto che abbia effettuato o meno prestazioni in quello Stato membro di consumo in precedenza.

j) Rettifica della dichiarazione trimestrale

Qualsiasi rettifica deve essere effettuata correggendo la dichiarazione iniziale, attraverso il portale, entro il termine di tre anni e non con una modifica in una dichiarazione successiva ³¹.

Se l’integrazione della dichiarazione comporta un maggior debito, il soggetto passivo è tenuto al pagamento della differenza e lo Stato membro di identificazione invierà la rettifica agli Stati membri di consumo interessati e provvederà al riparto della differenza. Se la modifica comporta un rimborso, sarà

²⁹ Prendendo il tasso dell’ultimo giorno del trimestre di riferimento, ovvero in mancanza il primo giorno successivo di pubblicazione, ai sensi dell’ art 74-quinques, comma 7, del DPR 633/1972.

³⁰ Regolamento di esecuzione UE n. 815/2012 della Commissione del 13 settembre 2012.

³¹ Comunicato stampa Agenzia delle Entrate n. 55 del 30 marzo 2015.

lo stato membro di identificazione a versarlo direttamente al soggetto passivo, se la rettifica interviene prima della ripartizione dell'imposta, altrimenti sarà ciascun stato membro di consumo ad effettuare il versamento al soggetto passivo. Lo Stato membro di consumo può però accettare, conformemente alle norme nazionali, eventuali rettifiche anche dopo il termine dei tre anni. In tal caso il soggetto passivo è tenuto a contattare direttamente lo Stato membro di consumo e le rettifiche non rientrano nel regime del mini sportello unico.

k) Versamento dell'IVA

I soggetti registrati al MOSS versano l'imposta risultante dalla dichiarazione entro il termine di presentazione della stessa e successivamente lo Stato di identificazione trasmette le informazioni ivi contenute e ripartisce l'imposta tra i diversi Stati membri.

Tale versamento può essere effettuato per i soggetti registrati sul portale MOSS mediante addebito telematico sul c/c aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con l'Agenzia delle Entrate ed indicando il codice IBAN del conto e il numero di riferimento unico della dichiarazione. In alternativa per i soggetti registrati al regime non UE è possibile effettuare il versamento mediante bonifico da accreditare su un'apposita contabilità speciale aperta presso la tesoreria statale, intestata all'Agenzia delle Entrate. In ogni caso è fatto divieto di effettuare il pagamento tramite modello F24 e di utilizzare eventuali crediti d'imposta in compensazione orizzontale.

l) Versamenti in eccesso e rimborsi d'imposta

Elemento peculiare nell'ambito di tale regime è che il soggetto che si avvale del MOSS non può detrarre l'IVA assolta sugli acquisti dall'imposta a debito relativa alle prestazioni di servizi TTE ai sensi degli articoli 368 e 369-*undecies* della direttiva n. 2006/112/CE rispettivamente per i soggetti non stabiliti all'interno della Comunità Europea e ivi stabiliti. È previsto pertanto, al fine di garantire la neutralità dell'imposta, il rimborso della stessa da parte dello Stato membro in cui sono effettuati gli acquisti (Stato membro di consumo).

Entrando nello specifico si illustrano qui di seguito alcune casistiche di versamenti effettuati in eccesso.

- nell'ipotesi in cui uno Stato membro di identificazione rilevi un versamento eccedente rispetto a quanto dichiarato dal contribuente nella dichiarazione trimestrale, l'Agenzia delle Entrate rimborsa tale eccedenza entro 30 giorni dalla data di ripartizione dell'imposta tra i vari Stati membri sulla base delle dichiarazioni pervenute e tenendo conto dell'imposta precedentemente erogata a ciascuno Stato sulla base dei versamenti relativi al medesimo periodo d'imposta.

- nell'ipotesi in cui uno Stato membro di consumo rilevi un versamento eccedente rispetto a quanto dovuto dal contribuente sempre l'Agenzia delle Entrate comunica allo Stato membro di identificazione l'importo del rimborso già effettuato e conseguentemente l'importo del rimborso di competenza di quest'ultimo.
- nell'ipotesi in cui uno Stato membro di identificazione riceva da uno Stato membro di consumo la comunicazione che ad un contribuente è stata rimborsata una quota-parte di imposta versata ma non dovuta, con la conseguenza che la restante quota-parte deve essere rimborsata dallo Stato membro di identificazione, l'Agenzia delle Entrate comunica allo Stato membro di consumo l'importo del rimborso erogato.

I rimborsi emergenti sulla base delle dichiarazioni trimestrali sono effettuati utilizzando le somme affluite sulla contabilità speciale aperta presso la tesoreria statale, intestata all'Agenzia delle Entrate.

In caso invece di versamento inferiore rispetto all'imposta dovuta in base alla relativa dichiarazione, la ripartizione tra gli Stati membri avviene proporzionalmente all'imposta dichiarata dal soggetto passivo per ciascuno Stato membro di consumo.

m) Gli obblighi documentali e contabili

Il regime del MOSS si caratterizza per una serie di semplificazioni atte a rendere più agevoli e snelli gli adempimenti da parte dei soggetti prestatori di servizi TTE.

La generalità dei contribuenti che prestano tali servizi è esonerata dall'emissione della fattura (art. 22 D.P.R. 633/72 punto 6-ter) mentre gli operatori che optano per il regime del MOSS sono esonerati dagli obblighi previsti dal Titolo II del Testo Unico Iva pertanto i soggetti extra-UE che si registrano in Italia al MOSS per i servizi resi a chiunque, i soggetti italiani che abbiano optato per l'applicazione del regime speciale per i servizi TTE resi a privati stabiliti in altri paesi membri dell'Unione e i soggetti identificati al MOSS in un altro Stato membro per le prestazioni di servizi TTE rese a privati italiani non devono tenere i registri di cui all'articolo 23 e seguenti del D.P.R. 633/72 limitandosi a tenere memoria elettronica e non devono presentare la dichiarazione annuale IVA fatte salve le dichiarazioni trimestrali ex art. 74-quinquies co. 6.

Ciò nonostante è opportuno ricordare che i soggetti passivi italiani iscritti al MOSS che rendano prestazioni di servizi a committenti privati in altri Paesi dell'Unione dovranno fare riferimento alla legislazione vigente in ciascuno Stato, al fine di verificare se lo Stato del committente imponga o meno adempimenti in materia di fatturazione. Oltre ovviamente agli adempimenti per i quali non è prevista una deroga espressa.

n) I controlli

Il nuovo regime del MOSS si caratterizza per il fatto che la potestà impositiva ai fini dell’IVA sulle prestazioni rese a clienti di un determinato Stato membro di consumo spetta a quest’ultimo nonostante gli adempimenti dichiarativi e di versamento siano assolti presso lo Stato membro di identificazione.

Sarà compito del soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di consumo conservare la documentazione relativa alle operazioni effettuate fino alla fine del decimo anno successivo a quello di effettuazione delle medesime e a fornirla qualora sia richiesta dall’amministrazione finanziaria e dalle Autorità fiscali competenti degli Stati membri al cui interno le operazioni sono state effettuate.

Ai sensi dell’art. 54-ter co. 1-bis D.P.R. 633/72 sono previsti controlli automatizzati entro il decimo giorno successivo alla scadenza prevista per la dichiarazione trimestrale e il versamento della relativa imposta, fissata al giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento, mediante i quali l’amministrazione finanziaria verifica l’avvenuta presentazione della dichiarazione, la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti d’imposta da essa risultanti. Qualora rilevi la mancata trasmissione o l’omesso versamento dell’imposta questa inoltra al soggetto passivo un sollecito, che nei casi di persistente inosservanza delle norme può tradursi in un provvedimento motivato di esclusione dal regime speciale avverso il quale è però ammesso ricorso in sede di contenzioso tributario.

1) Liquidazione automatica dell’imposta

L’Agenzia delle Entrate avvalendosi di procedure automatizzate provvede ad effettuare la liquidazione dell’IVA dovuta in base alle dichiarazioni trasmesse correggendo eventuali errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti e controllando la rispondenza con la dichiarazione trimestrale e la tempestività dei versamenti dell’imposta. Qualora dai controlli emergano incongruenze ne dà comunicazione per via elettronica al contribuente entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione intimandolo ad adempiere entro 60 giorni al pagamento dell’imposta o della maggiore imposta dovuta e non versata, della sanzione dal 100 al 200% dell’imposta e degli interessi.

In caso di mancato pagamento delle somme richieste la comunicazione diviene titolo esecutivo ai fini della riscossione coattiva.

6.8 Modifiche alla disciplina iva del commercio elettronico apportate dalla Direttiva 2017/2455/EU

Con la Direttiva del Consiglio n. 2017/2455 del 5 dicembre 2017, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea in data 29 dicembre 2017, sono state introdotte alcune modifiche alla disciplina

IIVA del commercio elettronico, sia diretto che indiretto, volte in particolare ad agevolare i soggetti operanti nel settore.

Per quanto riguarda il commercio elettronico diretto l'articolo 1 della Direttiva 2017/2455 ha modificato l'articolo 58 della Direttiva 2006/112/CE introducendo una deroga al principio di applicazione dell'IIVA nel Paese del consumatore per i servizi forniti per via elettronica, prevedendo al contrario l'applicazione dell'IIVA nel Paese del prestatore, qualora:

- il prestatore sia stabilito o, in mancanza di un luogo di stabilimento, abbia l'indirizzo permanente o la residenza abituale in un solo Stato membro; e
- i servizi siano prestati a persone non soggetti passivi che siano stabilite, abbiano l'indirizzo permanente o la residenza abituale in uno Stato membro diverso da quello di cui al punto precedente; e
- il valore totale, al netto dell'IIVA, delle prestazioni di cui al punto precedente non superi nell'anno 10.000 Euro (o il controvalore in moneta nazionale) e non lo abbia superato nell'anno civile precedente.

In questo modo sarà possibile ridurre gli oneri gravanti sulle microimprese che prestano solo occasionalmente servizi elettronici in Stati Membri diversi da quello di stabilimento³².

Sempre in relazione all'e-commerce diretto sono state poi riformulate le norme relative alla fatturazione delle operazioni prevedendo che i fornitori di servizi elettronici debbano applicare le regole previste nel proprio Stato di stabilimento, senza dover rispettare gli obblighi in vigore nei singoli Stati membri di destinazione del servizio.

In relazione al commercio elettronico indiretto le modifiche riguardano principalmente l'eliminazione delle soglie attualmente previste per l'applicazione dell'IIVA nel Paese di destinazione (con l'introduzione di un'unica soglia di 10.000 Euro, prevista anche per l'e-commerce diretto), e l'introduzione della possibilità di adottare, anche per le vendite a distanza, il regime speciale del Mini One Stop Shop.

Le modifiche riguardanti l'e-commerce diretto avranno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2019, mentre quelle relative al commercio elettronico indiretto decorreranno dal 1° gennaio 2021.

6.9 Commercio elettronico e stabile organizzazione

³² Considerando n. 3 Direttiva 2017/2455/EU

Il concetto di stabile organizzazione è un concetto di natura meramente fiscale, elaborato per permettere la determinazione del diritto di uno Stato alla tassazione dei profitti generati da un'impresa residente al di fuori dei propri confini. Per analizzare tale tema nel commercio elettronico non possiamo prescindere dall'osservazione preliminare della sua definizione nel nostro ordinamento.

L'articolo 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, definisce la stabile organizzazione come “*una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*”.

I presupposti necessari affinché si possa considerare stabile organizzazione sono così riassumibili:

- esistenza di una sede installazione d'affari (“place of business”). Il concetto va inteso in senso ampio, ricomprendendovi ogni locale, deposito, attrezzatura, o macchinario utilizzati, parzialmente o totalmente, per l'esercizio dell'attività dell'impresa estera;
- l'installazione deve essere fissa, il termine deve essere inteso in senso temporale e spaziale. Deve sussistere:
 - un collegamento, dal punto di vista spaziale, tra l'installazione ed uno specifico luogo geografico, senza che sia necessariamente la fissazione al suolo in senso tecnico (“stabilità”);
 - dal punto di vista temporale, un certo grado di permanenza dell'installazione nel luogo determinato, il che non implica una sua continuità di utilizzo nel tempo, ma esclusivamente una certa regolarità (“permanenza”);
- esercizio, totale o parziale, dell'attività di impresa per mezzo dell'installazione. Si richiede la sussistenza di una connessione tra l'installazione e l'attività normale dell'impresa; attività che non necessariamente deve essere la stessa svolta dalla casa madre, essendo sufficiente che l'installazione dia un contributo al raggiungimento degli obiettivi globali dell'impresa.

Il requisito della sede fissa di affari deve essere interpretato nel necessario legame tra la sede di affari ed il luogo geografico, nel senso che sul territorio dello Stato contraente deve essere localizzato un luogo rilevante per il business dell'impresa. Inoltre la sede di affari deve essere utilizzata in modo costante e permanente dall'impresa non residente: la stabile organizzazione materiale non dovrebbe ricorrere quando la presenza sul territorio si protrae per un periodo non superiore a sei mesi (eccezione fatta per le attività stagionali/ricorrenti e per quelle che per loro intrinseca natura sono di breve durata).

L'art. 162 comma 2 del TUIR elenca una serie di fattispecie al verificarsi delle quali è possibile configurare una stabile organizzazione (c.d. *positive list*):

- a) “una sede di direzione;

- b) *una succursale;*
- c) *un ufficio;*
- d) *un'officina;*
- e) *un laboratorio;*
- f) *una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità' al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può' esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali."*

Tale elenco non preclude la possibilità che altre fattispecie, non espressamente menzionate, possano dar luogo ad una stabile organizzazione, in quanto il Commentario OCSE intende tale elencazione meramente esemplificativa³³.

L'articolo 1, comma 1010 della legge di bilancio 2018 ha modificato l'art. 162 TUIR inserendo nella *positive list* una ulteriore ipotesi di stabile organizzazione basata non tanto sul radicamento territoriale quanto sulla sostanza economica. La nuova lettera f) del comma 2 dell'art. 162 TUIR prevede infatti che configuri un'ipotesi di stabile organizzazione *“una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso”*. La nuova previsione si colloca all'interno delle misure riguardanti l'economia digitale e mira ad alleviare il nesso - finora imprescindibile - tra presenza fisica di un'attività nel territorio dello Stato e assoggettabilità alla normativa fiscale³⁴. La legge di bilancio ha contestualmente abrogato il comma 5 del medesimo articolo, comma che nella precedente versione era diretto ad escludere la configurabilità di una stabile organizzazione nel caso di disponibilità a qualsiasi tipo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

Un'altra importante modifica attiene alla cd *negative list* prevista dal comma 4 dell'art. 162 TUIR, in cui sono elencate alcune ipotesi negative che non costituiscono, comunque, una stabile organizzazione. In linea con gli orientamenti internazionali il legislatore ha ritenuto opportuno passare da una disapplicazione automatica ad una valutazione di tipo casistico³⁵, che escluda esclusivamente le attività aventi carattere *“preparatorio”* e *“ausiliario”*. Si ricorda in merito che secondo il Commentario OCSE, nel caso in cui una società residente nello Stato R abbia a disposizione nello Stato S un magazzino in cui

³³ Per approfondimenti sul concetto di stabile organizzazione: *“La stabile organizzazione materiale e personale, la stabile organizzazione ed il commercio elettronico”*, ODCEC Pisa, Commissione fiscalità internazionale, 4 aprile 2016.

³⁴ Dossier 560/2, *“A.S. n. 2960 Legge di bilancio 2018 (I Sezione). Gli emendamenti approvati dalla 5a Commissione - Ed. provvisoria”*.

³⁵ *“La nuova definizione di stabile organizzazione”*, Diego Avolio su Corriere Tributario 4/2018.

lavori un numero significativo di dipendenti il cui compito consista nello stoccaggio e la spedizione di beni che l'impresa vende online a clienti dello Stato S, questa attività non potrà essere inquadrata come "ausiliaria" in quanto la stessa richiede un consistente impiego di dipendenti ed asset e rappresenta una parte essenziale dell'attività dell'impresa.

§ 62 del Commentario OCSE all'art. 5

62. Subparagraph a) relates to a fixed place of business constituted by facilities used by an enterprise for storing, displaying or delivering its own goods or merchandise. Whether the activity carried on at such a place of business has a preparatory or auxiliary character will have to be determined in the light of factors that include the overall business activity of the enterprise. Where, for example, an enterprise of State R maintains in State S a very large warehouse in which a significant number of employees work for the main purpose of storing and delivering goods owned by the enterprise that the enterprise sells online to customers in State S, paragraph 4 will not apply to that warehouse since the storage and delivery activities that are performed through that warehouse, which represents an important asset and requires a number of employees, constitute an essential part of the enterprise's sale/distribution business and do not have, therefore, a preparatory or auxiliary character.

6.10 La nuova Web Tax

La legge n. 205 del 2017 (Legge di Bilancio 2018), ha istituito la nuova "imposta sulle transazioni digitali, relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici", c.d. *Web Tax*.

La nuova imposta entrerà in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2019 e si applicherà:

- con aliquota del 3% sul valore della singola transazione ³⁶;
- nei confronti dei soggetti prestatori, residenti o non residenti, che effettuino nel corso di un anno solare un numero complessivo di transazioni superiore a 3.000 unità;
- per le prestazioni rese dai soggetti di cui al punto precedente a sostituti d'imposta, di cui all'art. 23 comma 1 Dpr 600/73 ³⁷ (il tributo non è quindi dovuto per le transazioni B2C).

³⁶ La base imponibile dell'imposta è rappresentata dal corrispettivo dovuto per le prestazioni al netto dell'imposta sul valore aggiunto, indipendentemente dal luogo di conclusione della transazione (comma 1013 Legge di Bilancio 2018).

³⁷ Non sono soggetti all'imposta, per espressa previsione di legge, i soggetti in regime forfetario o in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (Comma 1011 Legge di Bilancio 2018).

L'imposta dovrà essere prelevata, all'atto del pagamento del corrispettivo, dai soggetti committenti residenti, con obbligo di rivalsa sui soggetti prestatori. Gli stessi committenti saranno poi tenuti al versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del corrispettivo. I servizi prestati tramite mezzi elettronici da assoggettare al nuovo prelievo dovranno essere individuati da un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 30 aprile 2018.

7 ASPETTI OPERATIVI E CASI PARTICOLARI

7.1 Il “*dropshipping*”

Il business moderno si caratterizza per scambi sempre più veloci e le aziende sono chiamate a soddisfare una domanda sempre più esigente e diversificata. Per questo motivo si sono sviluppati, soprattutto nell'ambito del commercio elettronico, nuovi modelli di business, tra i quali, il *dropshipping*.

Il *dropshipping*, che letteralmente significa “spedizione a goccia”, rappresenta da qualche anno una delle ultime frontiere dell'*e-commerce* e consiste in una forma di vendita nella quale la merce viene spedita dal magazzino del fornitore direttamente al cliente finale mentre il venditore, ovvero il proprietario del sito di *e-commerce*, si occupa solo di raccogliere l'ordine e trasmetterlo al produttore o fornitore del bene. Tutta la gestione logistica dell'operazione (attività di stoccaggio, imballaggio, spedizione ed anche garanzia) è a carico del *dropshipper* mentre il venditore, avendo “procurato” il cliente, si limita ad aggiungere il proprio mark-up al prezzo finale.

L'utilizzo della vendita in *dropshipping* comporta l'adozione di un preciso schema applicativo che prevede la stipula di contratti di collaborazione commerciale tra il *dropshipper* (fornitore) ed il *marketer* (gestore del portale) legati alla determinazione delle commissioni, all'utilizzo dei loghi, alla gestione ed evasione degli ordini.

Riassumendo lo schema tipico è il seguente:

- Il *marketer* tramite il suo sito di *e-commerce* raccoglie l'ordine del cliente finale ed il corrispettivo per il prodotto ordinato;
- Il *marketer* trasmette telematicamente l'ordine ricevuto al proprio *dropshipper*;
- Il *dropshipper* prepara, imballa ed invia le merci ordinate all'indirizzo dell'acquirente. L'invio, se l'accordo commerciale lo prevede, avverrà indicando sulla confezione il nome o il logo dell'impresa di *e-commerce* come se l'invio fosse stato effettuato da quest'ultima;
- Il *marketer* pagherà al produttore o fornitore il prezzo di listino del bene al netto della commissione che trattiene per sé;

Affinché questo tipo di vendita abbia successo è necessario poter contare su fornitori affidabili e collaborativi. Per questo è necessario (ed è opportuno che risulti dal contratto) che il *dropshipper* si impegni a comunicare all'impresa di *e-commerce* tutte le informazioni sui prodotti, i codici identificativi, le caratteristiche tecniche, i metodi di conservazione, le foto dei prodotti ed ogni altra informazione o materiale pubblicitario utile alla descrizione ed alla vendita.³⁸ Inoltre, dal momento che la garanzia è a carico del fornitore, è necessario che siano formalizzate le modalità di spedizione, i costi ed i termini per l'invio dei prodotti entro un certo tempo dal ricevimento dell'ordine.

a) punti di forza e di debolezza

Questo modello di vendita a distanza garantisce alle aziende di *e-commerce* che ne fanno uso notevoli risparmi di tempo e denaro. Il venditore offrendo sul proprio sito prodotti di cui sostanzialmente non ha la disponibilità fisica consegue i seguenti vantaggi:

- eliminazione dei costi relativi all'implementazione del magazzino;
- eliminazione dei costi associati alla gestione e mantenimento del magazzino (costi relativi al rispetto delle norme di sicurezza, di conservazione, assicurazione ecc);
- eliminazione del rischio/costo dell'inventario (il *marketer* "acquista" solo una volta acquisito l'ordine ed incassato il corrispettivo);
- drastico abbattimento dell'investimento iniziale che si limita alla creazione del sito web ed alla campagna di pubblicità online (servizi di posizionamento dei siti, pubblicità sui social network etc).

A ciò si aggiunge il fatto che tutta la fase logistica della spedizione e la garanzia è a carico del *dropshipper* per cui il venditore può concentrarsi unicamente sul suo *core business*, ovvero nel creare ed espandere la propria rete di clienti e fornitori.

Vi sono tuttavia anche delle criticità:

- anzitutto il venditore rinuncia ad una parte degli introiti che avrebbe se vendesse in autonomia;
- il venditore perde il controllo diretto di una parte importante dei passaggi di vendita, oltre a non poter controllare i prodotti e la gestione dei resi (per questi motivi, affinché questo tipo di commercio abbia successo, è necessario disporre di *dropshipper* affidabili);
- se è vero che sulla rete il numero di clienti è potenzialmente infinito è anche vero che è "infinita" la concorrenza, per cui se subentra un competitor più economico si può perdere tutta

³⁸ A questo scopo, considerando il basso investimento iniziale di una attività di vendita in dropshipping, potrebbe essere consigliabile investire nella creazione di un software di gestione integrato tra Dropshipper e Marketer.

la clientela in modo molto più rapido; questo rischio è tanto più presente quanto più si vendono prodotti di largo consumo, pertanto, ad eventuali clienti che volessero intraprendere questa modalità di business, è opportuno consigliare di puntare su prodotti particolari o di nicchia.

b) adempimenti

Prima di passare all'analisi della fatturazione e della disciplina fiscale si accenna agli adempimenti necessari (o consigliabili) per l'inizio dell'attività. Il dottore commercialista provvederà per conto dell'impresa di e-commerce ad inviare la Comunicazione Unica alla camera di commercio competente prestando attenzione a selezionare il giusto codice Ateco per questo tipo di attività, ovvero il 47.91.10 – *“Commercio al dettaglio di prodotti via internet”*.

Alto importante aspetto riguarda la necessità che il professionista faccia comprendere al cliente che gli eventuali *buyers* devono essere edotti sul fatto che stanno acquistando prodotti di cui il venditore non ha la disponibilità materiale. Il *dropshipping* è una modalità di business assolutamente lecita, ma a patto che chi opera attraverso magazzini virtuali non induca il consumatore a ritenere che la merce sia effettivamente in suo possesso; se così fosse si integrerebbero i presupposti di violazione del Codice di Consumo per condotta ingannevole ai danni dei consumatori. In più di una occasione, infatti, l'autorità Antitrust ha chiarito come la pratica della vendita di prodotti non disponibili in giacenza debba giudicarsi ingannevole (si vedano i casi PS10171 T. e PS9192 U ³⁹). A tal fine occorre inoltre precisare che il venditore non può limitarsi ad inviare la conferma dell'ordine al cliente una volta verificata la disponibilità effettiva della merce, in quanto già l'esposizione dei prodotti a video deve intendersi come una proposta irrevocabile nei confronti del cliente, e che la vendita si concluda già nel momento in cui il venditore riceve l'ordine.

c) fatturazione e disciplina fiscale applicabile

³⁹ Nel primo caso l'autorità Antitrust ha irrogato sanzioni per 400.000 € alla società Techmania che, operando attraverso il suo sito di e-commerce www.techmania.it, offriva prodotti tecnologici ai consumatori facendoli credere pronti per la spedizione ma per i quali spesso si verificavano problemi di mancata consegna. Il provvedimento finale dell'Autorità garante è stato assunto proprio in seguito ad una misura cautelare che ordinava alla società di vendere solo beni che fossero nella sua effettiva disponibilità. (Roma 26/02/2016)

Altra sanzione da 500000€ è stata irrogata alla società S.G.M distribuzione in quanto, attraverso il suo sito www.marcopoloshop.it, offriva ai consumatori, indicandoli come “disponibili”, anche prodotti che in realtà non lo erano, e subordinando la conferma definitiva della transazione a un'ulteriore e successiva verifica della disponibilità dei prodotti acquistati dai consumatori sul sito. Tale modalità di gestione degli ordini, derivante da particolari scelte organizzative di Marcopolo Shop, ha determinato notevoli disagi per i consumatori, come la frequente cancellazione degli ordini di acquisto e il sensibile ritardo nella consegna dei relativi prodotti (Roma 04/12/2014)

La fatturazione delle operazioni di dropshipping avviene nel modo seguente: il *dropshipper* emetterà fattura per i propri prodotti venduti all'impresa di *e-commerce* che provvederà a registrarla nel proprio registro acquisti ed allo stesso tempo annoterà nel registro vendite o corrispettivi l'importo delle vendite effettuate online.

Da un punto di vista fiscale, qualora nell'operazione di *dropshipping* intervengano soggetti residenti in più Stati, la stessa può essere ricondotta nel novero delle "operazioni triangolari iva", ovvero quelle operazioni nelle quali ricorrono i seguenti elementi:

- intervengono contemporaneamente tre operatori economici diversi, situati in diversi Stati comunitari od extra-comunitari;
- i beni sono oggetto di due distinti contratti di cessione;
- per realizzare le due diverse cessioni si effettua un unico movimento dei beni.

Di seguito si riportano alcuni esempi di fatturazione di operazioni triangolari nel *dropshipping*⁴⁰

Esempio di fatturazione per operazione triangolare nazionale

Si ipotizzi che un operatore economico italiano (IT2), titolare dell'attività di *dropshipping*, acquisti beni dal fornitore italiano (IT1) conferendogli l'incarico di spedire o trasportare i beni direttamente al proprio cliente tedesco (GE), soggetto passivo d'imposta con sede in Germania.

In questo caso (IT1) emette fattura non imponibile a (IT2) ai sensi dell'art. 58, comma 1, D.L. n. 331/93, in quanto effettua un'operazione interna, ma con trasporto o spedizione della merce in altro stato membro; (IT2) effettua una cessione intracomunitaria e pertanto emette fattura nei confronti di (GE) non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, del D.L. n. 331/93 (e provvede a compilare il modello Intra 1-bis).

Esempio di fatturazione per operazione triangolare comunitaria

Si ipotizzi che un operatore italiano (IT) acquisti beni da un soggetto residente in Francia (FR), conferendo l'incarico a quest'ultimo di consegnare detti beni direttamente al proprio cliente residente in Olanda (OL).

Il fornitore francese (FR) fattura a (IT) un'operazione intracomunitaria non imponibile specificando che invia la merce in Olanda e compilando l'Intra indicando non l'Italia ma appunto l'Olanda. L'*e-commerce* (IT) riceve la fattura francese che dovrà integrare e registrare sia nel registro acquisti che nel registro vendite, senza però esporre l'Iva a norma dell'art. 40, comma 2; (IT) compila a sua volta l'Intra

⁴⁰ "Dropshipping: guida alla disciplina fiscale", www.fiscomania.it; www.studiopintosas.it

acquisti ai fini statistici (solo in caso di superamento delle soglie concernenti l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi), indicando in colonna 2 (Stato) il codice Iso della Francia ed in colonna 6 (natura della transazione) il codice alfabetico "A" (che vuol dire operazione triangolare). Poi emette fattura a (OL) senza Iva ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera a) indicando che (OL) è il soggetto debitore Iva in Olanda ai sensi dell'art. 46, comma 2, D.L. 331/93⁴¹; compila l'Intra vendite indicando in colonna 2 (Stato) il codice Iso dell'Olanda ed in colonna 5 (natura della transazione) il codice alfabetico "A".

Esempio di fatturazione per operazione triangolare extracomunitaria

Una società italiana (IT) stipula un contratto di *dropshipping* con una società avente sede in Cina (CN). In virtù di tale contratto la società italiana dà ordine alla società cinese di spedire un bene ad un cliente tedesco (GE).

Per quanto riguarda gli obblighi di fatturazione la società italiana non realizza un'operazione intracomunitaria dal momento che la merce non proviene da uno stato membro, né compie una cessione all'esportazione poiché la merce non è comunitaria.

Da un punto di vista Iva la società italiana realizza un'operazione "fuori campo Iva", ed è tenuta ad emettere una fattura al soggetto tedesco ai sensi dell'art. 7 del DPR n. 633/72 poiché la merce è situata al di fuori dello Stato. Sarà quindi il soggetto tedesco ad assolvere l'Iva all'atto dell'importazione della merce.

Il soggetto italiano riceverà poi "fattura" dalla società cinese che dovrà registrare esclusivamente in contabilità generale non essendo tale fattura un documento valido ai fini Iva in Italia.

7.2 Contribuenti minimi e forfettari, spesometro

Minimi e forfettari

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 75 del 28 agosto 2015, nel chiarire il regime impositivo dei servizi di *e-commerce* resi, a clienti comunitari non residenti, dai soggetti in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011), ha superato le indicazioni contenute nella circolare n. 36 del 21 giugno 2010.

Secondo l'Agenzia, in assenza di un'espressa disciplina – nell'ambito del regime di vantaggio – al

⁴¹ "La fattura emessa per la cessione di beni, spediti o trasportati da uno Stato membro in altro Stato membro, acquistati senza pagamento dell'imposta a norma dell'articolo 40, comma 2, secondo periodo, deve contenere il numero di identificazione attribuito al cessionario dallo Stato membro di destinazione dei beni e la designazione dello stesso quale debitore dell'imposta."

trattamento IVA delle operazioni di commercio elettronico “diretto”, trova applicazione la disciplina prevista per il regime fiscale agevolato per autonomi novellato dall’art. 1, commi 54-89, della L. n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015).

Con riferimento alle prestazioni di servizi, l’art. 1, comma 58, lett. d), della citata L. n. 190/2014 dispone che, ai fini IVA, i soggetti che hanno optato per il regime agevolativo applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli artt. 7-ter e ss. del D.P.R. n. 633/1972. Tali operazioni, pertanto, anche quando sono effettuate da soggetti aderenti al regime forfetario, rimangono soggette alle ordinarie regole di territorialità, fermo restando che, per gli stessi, è escluso il diritto di detrazione dell’imposta “a monte” ai sensi degli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633/1972.

Applicando i richiamati principi al regime fiscale di vantaggio, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che, per i servizi elettronici resi nei confronti di soggetti passivi d’imposta o di “privati consumatori” comunitari, l’IVA risulta dovuta nel Paese in cui il committente è stabilito, ovvero ha il domicilio o la residenza. Di conseguenza, anche laddove tali operazioni siano rese nell’ambito del regime agevolato, la relativa IVA deve essere assolta:

- nei rapporti “B2B”, dal committente comunitario nel proprio Paese, essendo l’operazione “fuori campo IVA” in Italia. In pratica, il prestatore italiano emette fattura non soggetta a IVA ai sensi dell’art. 21, comma 6-bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 con l’annotazione “inversione contabile” e con l’eventuale specificazione della norma, comunitaria o nazionale, di riferimento (nella specie, l’art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE o l’art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972);
- nei rapporti “B2C”, ai fini del corretto assolvimento degli obblighi d’imposta, il prestatore italiano è tenuto ad identificarsi in ciascuno Stato membro in cui presta tali servizi o, in alternativa, può avvalersi del regime speciale del MOSS (*Mini One Stop Shop*), disciplinato dall’art. 74-sexies del D.P.R. n. 633/1972.

Alla luce del richiamo all’art. 1, comma 58, lett. d), della L. n. 190/2014, contenuto nella risoluzione n. 75/E/2015, ne discende che gli operatori in franchigia (soggetti al regime forfetario, al regime di vantaggio o al regime dei minimi), per le prestazioni di e-commerce ricevute da fornitori non residenti, devono assolvere l’IVA con il sistema del *reverse charge*, cioè:

- integrando la fattura (se il prestatore è UE) o emettendo autofattura (se il prestatore è extra-UE), con indicazione dell’aliquota e dell’imposta, che resta indetraibile;
- provvedendo a versare l’imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione.

L’applicazione delle disposizioni previste per i soggetti in regime forfetario anche alle prestazioni di *e-commerce* rese dai soggetti in regime di vantaggio porta a ritenere che, per tali ultimi soggetti e per quelli

minimi, anche le operazioni di commercio elettronico “indiretto” vanno assoggettate a IVA in conformità alla disciplina dettata per gli operatori in regime forfetario.

L’art. 1, comma 58, lett. b) e c), della L. n. 190/2014 stabilisce che i suddetti operatori applicano alle cessioni di beni intracomunitarie l’art. 41, comma 2-*bis*, del D.L. n. 331/1993 e, agli acquisti di beni intracomunitari, l’art. 38, comma 5, lett. c), dello stesso decreto.

In pratica, dal lato attivo, le operazioni poste in essere non costituiscono cessioni intracomunitarie, ma cessioni interne senza diritto di rivalsa dell’IVA sulle fatture emesse.

Dal lato passivo, invece, trova applicazione il sistema alternato di tassazione, con imposta assolta nel Paese membro di origine sino alla soglia annua di 10.000,00 euro, ovvero in Italia in caso di superamento di tale limite monetario o di opzione per l’applicazione dell’imposta sugli acquisti intracomunitari posti in essere. Laddove l’IVA sia dovuta in Italia, l’operatore in franchigia deve integrare la fattura emessa dal fornitore comunitario con indicazione dell’aliquota e dell’imposta, che resta indetraibile, e versare l’imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione. E’ necessaria la preventiva iscrizione al Vies. La mancata iscrizione al VIES, con riferimento agli acquisti di beni, presuppone il ricevimento di una fattura comprensiva di Iva e il venir meno di tutti gli altri obblighi, inversione contabile, versamento dell’imposta e compilazione dei modelli Intrastat.

Confrontando le previsioni contenute nel citato art. 1, comma 58, lett. b) e c), della L. n. 190/2014 con le indicazioni fornite dalla circolare n. 36/E/2010, l’unica differenza riguarda il trattamento impositivo degli acquisti di beni provenienti da altro Paese membro, che l’Agenzia delle Entrate ha considerato, a prescindere dal loro ammontare annuo, come acquisti intracomunitari, soggetti alla procedura di integrazione con l’indicazione dell’aliquota e dell’imposta, non ammessa in detrazione.

Infine, mentre per i c.d. contribuenti nuovi minimi si pone il divieto di compiere, pena esclusione, le operazioni di cui all’art. 8 DPR 633/72, il legislatore con L.190/2014 ammette tale possibilità ai contribuenti forfetari.

Spesometro

I soggetti obbligati alla presentazione del modello “comunicazione dati fatture”, meglio conosciuto come nuovo spesometro, in vigore dal gennaio 2017, sono tenuti a comunicare le pluralità di operazioni, sia attive che passive, poste in essere in ciascun semestre senza distinzione fra fatture soggette, esenti, non imponibili e bollette doganali. Pertanto nessuna particolare deroga a tale adempimento riguarda le operazioni di cessione di acquisto nell’ambito del commercio elettronico indiretto cosiddetto B2B. Tuttavia è doveroso precisare che, sulla base del DDL di Bilancio 2018, tale

comunicazione sarà abolita a decorrere dall'anno d'imposta 2019, in ragione dei sopravvenuti obblighi di emissione della fattura esclusivamente in formato elettronico esteso a tutti i soggetti passivi Iva.

7.3 Operazioni con l'estero - i modelli intra

Il modello Intrastat, introdotto dall'art. 50 del D.L. 331/93 a seguito dell'abolizione delle barriere doganali all'interno della Comunità Europea avvenuta nel 1993, consente all'Agenzia delle Dogane ed all'Agenzia delle Entrate di monitorare le operazioni commerciali di scambio intrattenute tra i soggetti intracomunitari. Tutti gli operatori intracomunitari che vendono e/o acquistano beni e servizi all'interno della Comunità Europea hanno l'obbligo di presentare gli Elenchi Intrastat beni e/o servizi. E' consigliabile ed in particolar modo nell'acquisto e nella vendita intracomunitaria di beni e servizi "online", dove spesso non vi sono dei veri rapporti commerciali con i clienti e fornitori UE, controllare la validità delle partite iva comunitarie verificando che il codice è formalmente valido ed attribuito ad un soggetto passivo d'imposta tramite l'utilizzo del servizio messo a disposizione dall'agenzia delle Entrate al seguente indirizzo: <https://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies/vies.htm>.

Dal 1° gennaio 2018 vengono introdotte delle sostanziali misure di semplificazione nella compilazione e negli obblighi di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (modelli intrastat). In particolare tali novità sono contenute nel provvedimento 194409/2017 che l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane, d'intesa con l'ISTAT, hanno emanato in attuazione dell'articolo 50, comma 6, D.L. n. 331/1993, come modificato dal decreto milleproroghe (D.L. 244/2016).

Le novità Intrastat 2018 riguardano:

- abolizione dei modelli Intra trimestrali per gli acquisti di beni e servizi;
- valenza esclusivamente statistica ai modelli Intra mensili acquisti di beni e servizi;
- aumento della soglia delle operazioni che determina l'obbligo Intrastat:
 - da 50.000 a 200.000 euro trimestrali: per gli acquisti di beni;
 - da 50.000 a 100.000 euro trimestrali: per gli acquisti di servizi.
- aumento soglia statistica elenchi cessioni di beni: la compilazione è opzionale e la soglia è sotto i 100mila euro di operazioni trimestrali;
- semplificazione della compilazione del campo "Codice Servizio", ove presente. Si passa, infatti, dal Cpa a 6 cifre al Cpa a 5 cifre, con una riduzione di quasi il 50% dei codici da selezionare.

Per quanto riguarda il modello Intrastat nel commercio elettronico, si seguito viene indicato l'adempimento obbligatorio per ogni fattispecie:

Commercio indiretto:

- B2B:
 - il cedente italiano è obbligato a presentare il modello INTRA 1-bis ai fini fiscali e statistici, in relazione al periodo in cui la fattura è stata registrata o soggetta a registrazione; l'informazione statistica, per i soggetti mensili, diviene facoltativa se l'ammontare totale trimestrale delle cessioni intracomunitarie di beni non è superiore a 100.000 euro, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti;
 - l'acquirente italiano, soggetto all'adempimento mensile, è obbligato a presentare il modello INTRA 2-bis ai fini statistici, se l'ammontare totale trimestrale degli acquisti intracomunitari di beni è uguale o superiore a 200.000 euro, per almeno uno dei quattro trimestri;
- B2C:
 - il cedente italiano è obbligato a presentare il modello INTRA 1-bis ai fini fiscali e statistici, in relazione al periodo in cui la fattura è stata registrata o soggetta a registrazione, senza compilare la colonna 3, ovvero quella dedicata al codice iva dell'acquirente;
 - l'acquirente italiano, privato, ad oggi non è soggetto ad alcun adempimento Intrastat;

Commercio diretto:

- B2B:
 - il soggetto italiano passivo all'imposta sul valore aggiunto che effettua prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies tramite mezzi elettronici nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro della Comunità Europea è obbligato mensilmente a presentare il modello INTRA 1-quater, ai fini fiscali e statistici, se l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi rese è superiore a 50.000 euro, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti mentre è obbligato alla presentazione con cadenza trimestrale se l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi rese è inferiore o uguale a 50.000 euro per tutti e quattro i trimestri;
 - il soggetto italiano passivo all'imposta sul valore aggiunto che acquista servizi elettronici di cui all'articolo 7-ter del DPR 633/1972 da soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro della Comunità Europea è obbligato mensilmente a presentare il modello INTRA 2-quater, ai fini statistici, se l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi ricevute è uguale o superiore a 100.000 euro, per almeno uno dei quattro

trimestri precedenti mentre non è obbligato alla presentazione con cadenza trimestrale se l'ammontare totale trimestrale delle prestazioni di servizi ricevute è inferiore a 100.000 euro in tutti e quattro i trimestri precedenti;

- B2C:
 - il soggetto italiano passivo all'imposta sul valore aggiunto che effettua prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici nei confronti di soggetti privati stabiliti in altro Stato membro della Comunità Europea non è soggetto ad alcun adempimento Intrastat;
 - il soggetto italiano, privato, che acquista servizi elettronici nei confronti di soggetti stabiliti in altro Stato membro della Comunità Europea non è soggetto ad alcun adempimento Intrastat;

Si ricorda che il termine per la presentazione dei modelli Intrastat è fissato per il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di riferimento.

7.4 Operazioni con l'estero - cessioni verso San Marino

Come noto, la Repubblica di San Marino, ai fini IVA, non fa parte del territorio dell'Unione Europea. In base all'accordo di cooperazione e unione doganale sottoscritto con l'UE, la Repubblica di San Marino ai fini doganali si considera territorio della UE. Conseguentemente, gli acquisti di beni provenienti da San Marino da parte di soggetti passivi nazionali sono esentati da tutti i dazi all'importazione e dalle tasse di effetto equivalente e per essi non si applica, inoltre, la disciplina IVA prevista per le importazioni.

La disciplina agli effetti dell'IVA in merito agli scambi di beni tra l'Italia e la Repubblica di San Marino è regolata dall'art. 71 del DPR n. 633/1972 e, da ultimo, dal DM 24 dicembre 1993, entrato in vigore il 1° gennaio 1994. Per le prestazioni di servizi, invece, valgono le regole generali di cui al DPR n. 633/1972 e DL n. 331/1993.

Schematizzando:

Cessioni da parte di soggetto passivo italiano verso soggetti passivi di imposta sanmarinesi	
<u>Non imponibilità iva</u>	Le cessioni di beni da trasportare o spedire nel territorio di San Marino ad opera del cedente, dell'acquirente o di terzi per loro conto nei confronti di clienti soggetti passivi aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino, nonché i servizi connessi (quali ad esempio, i servizi di trasporto), costituiscono operazioni non imponibili ad IVA ai sensi dell'art. 71 del DPR 633/1972.



<p><u>Aspetti operativi</u></p>	<p>Si tenga presente che tali cessioni rilevano con riferimento alla formazione sia dello status di esportatore abituale che del plafond iva da utilizzare ai fini dell'acquisto di beni e/o servizi senza applicazione di iva.</p> <p>Da un punto di vista operativo il cedente nazionale è tenuto ad emettere (CM n. 225/1996) un documento di trasporto in 3 esemplari (una copia deve restare al cessionario), due dei quali scorteranno la merce sino alla consegna dei beni al cliente di San Marino ed andranno esibiti all'Ufficio tributario di San Marino, nel quale dovranno essere riportati:</p> <ul style="list-style-type: none">• la sede, la residenza o il domicilio dei soggetti tra i quali è effettuata l'operazione,• la natura, la qualità e la quantità dei beni esportati,• la data di effettuazione dell'operazione ed i dati relativi all'eventuale incaricato del trasporto <p>Nel caso di spedizione a mezzo servizio postale si può evitare di stampare la terza copia per lo spedizioniere.</p> <p>Inoltre, il cedente deve essere emettere regolare fattura in 4 copie e nei corretti termini stabiliti dall'art. 21 del DPR n. 633/1972.</p>
<p><u>Aspetti operativi</u></p>	<p>In merito alle fatture si fa presente che:</p> <ul style="list-style-type: none">• una copia viene trattenuta dal cedente italiano mentre le rimanenti tre copie vengono consegnate o spedite al cessionario sanmarinese il quale ne restituisce una copia munita della marca "originale" e del timbro a secco apposti dall'Ufficio Tributario di San Marino.• ai fini IVA per l'ottenimento dei requisiti di non imponibilità è necessario che:<ul style="list-style-type: none">-nella fattura siano indicati i numeri di partita IVA nel formato europeo, ovvero antepoendo il prefisso "IT" prima delle 11 cifre del numero di partita IVA per il cedente italiano ed antepoendo il prefisso "SM" prima delle 5 cifre del numero IVA per il cessionario di San Marino;-la fattura deve indicare il titolo di non imponibilità IVA (art. 71, DPR 633/1972). Nella fattura va indicata una dizione che può avere il seguente contenuto letterale "Operazione effettuata nei confronti di soggetto passivo d'imposta sanmarinese non imponibile ai sensi dell'art. 71 del DPR n. 633/1972"



<p><u>Aspetti operativi</u></p>	<p>- il cedente italiano deve essere tornato in possesso della fattura sulla quale l'ufficio tributario di San Marino ha apposto le marche ed i timbri dell'ufficio con il numero progressivo e la data della marca. Tale esemplare della fattura va conservato assieme al DDT annotando la data di ricevimento della fattura con il timbro dell'Ufficio di San Marino accanto all'annotazione sul registro delle vendite.</p> <p>La Corte di Cassazione con la Sentenza del 18.7.2014, n. 16450 ha chiarito che il trattamento di non imponibilità ad IVA non può essere escluso a causa dell'inosservanza da parte degli operatori italiani di uno degli adempimenti formali previsti dalla normativa (nel caso di specie, una annotazione sul registro delle vendite).</p> <ul style="list-style-type: none">• i soggetti che effettuano cessioni intracomunitarie sono tenuti a compilare e presentare gli elenchi INTRASTAT (mod. INTRA-1bis) per la sola parte fiscale. <p>-Relativamente alla compilazione degli elenchi riepilogativi:</p> <ul style="list-style-type: none">• se l'operatore nazionale effettua esclusivamente cessioni verso San Marino (e nel territorio nazionale), non è tenuto alla presentazione degli elenchi INTRA;• se l'operatore nazionale effettua cessioni verso San Marino cd acquista beni comunitari, non è tenuto alla presentazione degli elenchi INTRA;• se l'operatore nazionale effettua cessioni verso San Marino ed anche verso altri paesi UE, è tenuto a presentare il mod. INTRA-1bis, anche se nel mese/trimestre ha effettuato solo cessioni verso San Marino.
--	---

Per quanto concerne gli acquisti, il Decreto Collegato alla Finanziaria 2017, prevede la soppressione della comunicazione degli acquisti (senza IVA) da San Marino e tale novità decorre dall'1.1.2017.

Come noto, il DM 24.12.93 contiene la disciplina IVA degli scambi con la Repubblica di San Marino e in particolare degli acquisti di beni da operatori sammarinesi prevedendo due specifiche procedure, a seconda che il cedente sammarinese addebiti l'IVA in fattura, oppure non addebiti l'IVA in fattura.

Nella ipotesi di addebito dell'Iva in fattura, l'acquirente italiano annota la fattura vidimata dall'Ufficio tributario sammarinese nel registro degli acquisti. La relativa imposta a credito può essere detratta secondo le condizioni e le limitazioni previste dal DPR n. 633/72 ed in particolare dagli artt. 19 e 19-bis1. Invece l'operatore sanmarinese è tenuto a :

- emettere fattura in esemplari indicando il proprio numero identificativo e il numero di partita iva del cessionario italiano;
- indicare sulla fattura l'ammontare dell'iva dovuta dal cessionario in correlazione al tipo di beni ceduti;
- presentare al proprio ufficio tributario i quattro esemplari di fattura insieme a un elenco di presentazione riepilogativo;
- consegnare all'ufficio tributario l'ammontare dell'iva risultante dall'elenco di presentazione;
- trasmettere la fattura originale, perforata e timbrata, restituita dall'ufficio tributario sanmarinese al cessionario italiano.

Se la fattura non reca addebito dell'Iva da parte del cedente, l'acquirente italiano deve integrare la fattura ricevuta dal fornitore sammarinese, vistata dall'Ufficio tributario di San Marino, con l'indicazione dell'ammontare dell'IVA dovuta, deve annotare il documento così integrato nel registro delle fatture emesse/corrispettivi e in quello degli acquisti e comunicare l'avvenuta annotazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate indicando il numero progressivo annuale attribuito in sede di registrazione.

Gli operatori sanmarinese che cedono beni a operatori economici italiani hanno l'obbligo di:

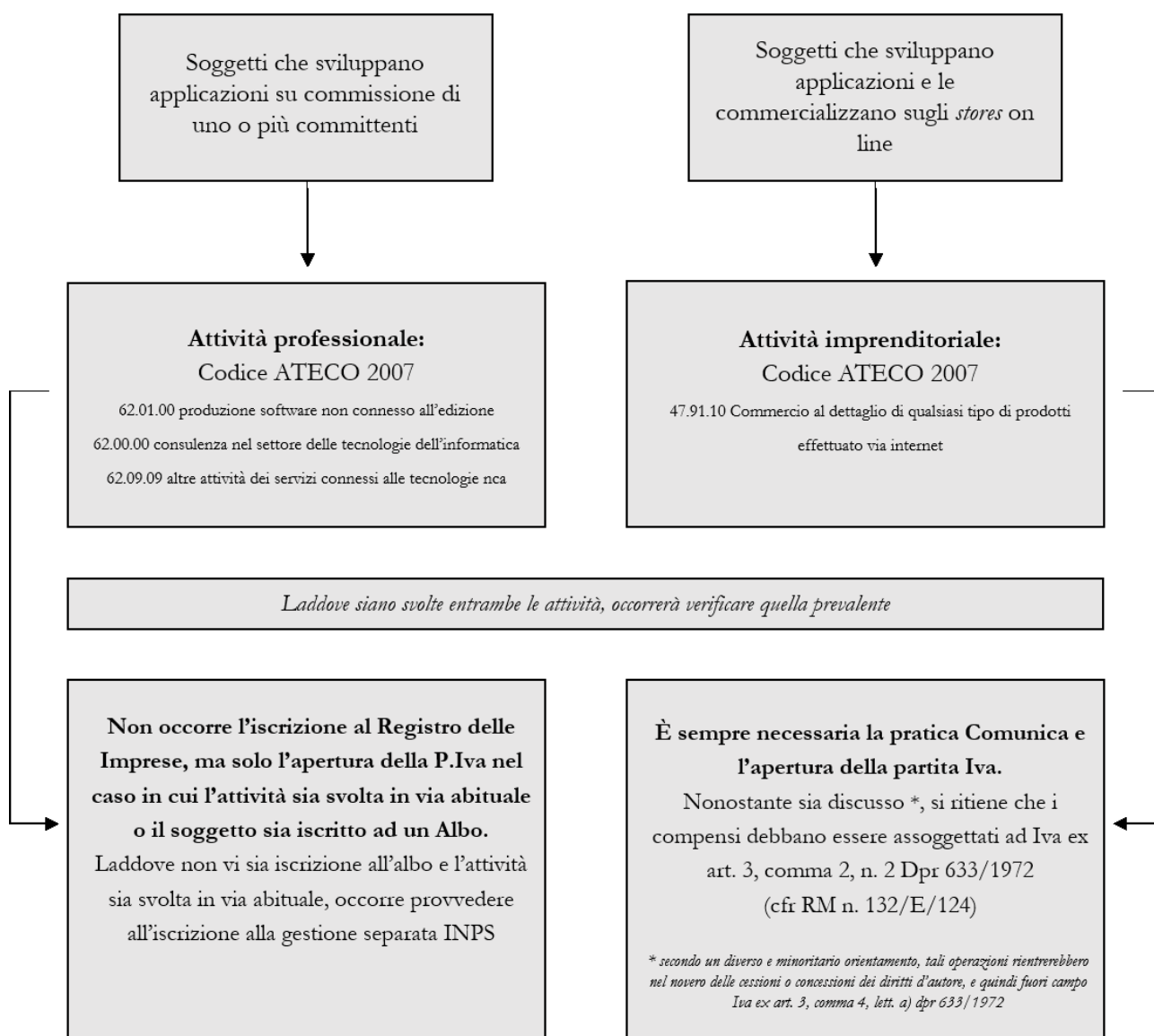
- emettere fattura in tre esemplari, indicando sia il proprio numero identificativo (FM più cinque cifre) sia il numero di partita iva del cessionario italiano;
- presentare al proprio ufficio tributario le tre fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in tre copie;
- trasmettere un'esemplare della fattura restituito dall'ufficio tributario al cessionario italiano.

L'art. 7-quater, comma 21, DL n. 193/2016, eliminando la lett. c) del comma 1 dell'art. 16 del citato Decreto, ha soppresso la comunicazione all'Agenzia delle Entrate degli acquisti senza IVA da operatori sammarinesi. Come disposto espressamente dal comma 22 del citato art. 7-quater la disposizione in esame è applicabile alle comunicazioni relative alle operazioni annotate a partire dall'1.1.2017. Di conseguenza, posto che la suddetta comunicazione va inviata telematicamente all'Agenzia delle Entrate entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di annotazione della fattura, entro il prossimo 31.1.2017 va presentato il quadro SE degli acquisti senza IVA annotati nel mese di dicembre 2016.

Si rammenta che per i beni acquistati dalla Repubblica di San Marino non è necessario compilare l'elenco riepilogativo degli acquisti (mod. Intra-2), in quanto a ciò provvede direttamente l'Ufficio tributario sammarinese.

7.5 Sviluppatori di applicazioni

Gli sviluppatori di applicazioni si dividono in:



Adempimenti amministrativi e fiscali (sviluppatori di app)

Tre categorie di sviluppatori di App:

Soggetti che sviluppano su commissione App per uno o più committenti	Non commercializzano l'APP, bensì la sviluppano su commissione. Quindi si tratta di attività professionale/lavoro autonomo. Si pensi all'ingegnere informatico che sviluppa App per un'azienda.	<ul style="list-style-type: none"> • No obbligo di ComUnica, dato che non è "attività commerciale" • Si apertura partita IVA
	Se l'attività professionale è svolta in via abituale, si procede all'apertura della partita IVA (art. 5 del D.P.R n.633/1972)	<ul style="list-style-type: none"> • Redditi di lavoro autonomo ovvero redditi diversi se attività occasionale • Servizi soggetti a IVA
Soggetti che sviluppano App e le commercializzano su store on-line, stipulando con i siti web contratti di "mandato senza rappresentanza" per la vendita delle App	Svolgono attività commerciale in quanto effettuano attività di commercio elettronico diretto	<ul style="list-style-type: none"> • Si obbligo di ComUnica • Si apertura partita IVA • Si iscrizione al Registro delle Imprese (nella generalità dei casi si tratta di ditta individuale), INPS, presentazione SCIA ed eventuale iscrizione all'INAIL
		<ul style="list-style-type: none"> • Redditi d'impresa • Servizi soggetti ad IVA in base all'art. 7-ter, 74-quinquies e 74-sexies del D.P.R n.633/1972

<p>Soggetti che svolgono contemporaneamente entrambe le attività di cui ai punti precedenti</p>	<p>Verificare l'attività principale. Operativamente prevale l'attività di vendita App sugli stores. Si dovrà applicare, perciò, il trattamento, ai fini amministrativi/fiscali, per l'attività commerciale (art. 2195 C.C)</p>
--	--

Adempimenti dei soggetti che sviluppano su commissione app per uno o più committenti

1. Sviluppatore App che svolge attività occasionale e non è iscritto ad un Albo professionale

Presentazione ComUnica	Apertura partita IVA con modello AA9	Iscrizione gestione separata INPS	Iscrizione cassa professionale (es. inarcassa per ingegneri)	Tipologia di reddito ai fini fiscali
NO	NO	<p>NO: se l'attività svolta non è superiore a 30 gg nel corso dell'anno e non venga superato il limite di reddito annuale di Euro 50.000</p> <p>SI: se l'attività è superiore a 30gg nel corso dell'anno e venga superato il limite di reddito annuale di Euro 50.000</p>	NO	REDDITI DIVERSI

2. Sviluppatore App che svolge tale attività in via abituale e non è iscritto ad un Albo professionale

Presentazione ComUnica	Apertura partita IVA con modello AA9 (*)	Iscrizione gestione separata INPS	Iscrizione cassa professionale (es. inarcassa per ingegneri)	Tipologia di reddito ai fini fiscali
NO	SI: entro 30gg dall'inizio dell'attività	SI	NO	REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

3. Sviluppatore App che svolge tale attività in via abituale e risulta iscritto ad un Albo professionale, che prevede che tali prestazioni rientrano tra le attività tipiche legate alla professione

Presentazione ComUnica	Apertura partita IVA con modello AA9 (*)	Iscrizione gestione separata INPS	Iscrizione cassa professionale (es. inarcassa per ingegneri)	Tipologia di reddito ai fini fiscali
NO	SI: entro 30gg dall'inizio dell'attività	NO	SI	REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

(*) Nel caso in cui lo sviluppatore di App dovesse aprire la Partita IVA nel modello AA9 dovrà inserire il codice ATECO corretto:

- Se l'attività professionale svolta sia regolamentata da un albo di appartenenza non ci sono problemi di identificazione codice (es. se ingegnere informatico che sviluppa App per committenti codice attività 71.12.10)
- Se non iscritto ad un albo professionale i codici da utilizzare sono:
 - 62.01.00 produzione di software non connesso all'edizione
 - 62.02.00 consulenza nel settore delle tecnologie dell'informatica
 - 62.09.09 altre attività dei servizi connessi alle tecnologie dell'informatica

NB: Qualora gli sviluppatori di App debbano procedere all'apertura della partita IVA e nel caso in cui percepiscano compensi, ragguagliati ad anno, non superiori ad Euro 30.000 potranno beneficiare del regime forfettario.

Adempimenti dei soggetti che sviluppano app e le commercializzano su stores on-line

Lo sviluppatore di App segue i seguenti passaggi:

- costruzione dell'App;

- vendita dell'App su store on-line dedicati alla vendita di App (ad es. App store, Google play);
- per vendere, lo sviluppatore dovrà stipulare contratti telematici, sottoscritti registrandosi al Developer Program dei vari store on-line, sui quali si vogliono vendere le App sviluppate. Con questo contratto si accettano anche tutte le condizioni “tecniche” che devono possedere le App al fine di venderle negli stores;
- di solito il contratto stipulato tra sviluppatore e store on-line si configura quale “mandato senza rappresentanza”. Inoltre per le intermediazioni di vendita lo store on-line richiede una commissione variabile (dal 20% al 30%) sul prezzo di vendita della singola App, rimettendo poi allo sviluppatore la differenza.

L'attività dello sviluppatore di App, così come la vendita di App (sia da parte dello store on-line nei confronti dei consumatori finali che il rapporto tra sviluppatore e store on-line, infatti quest'ultimo vende l'App in nome proprio ma per conto dello sviluppatore) rientrano nella definizione di commercio elettronico diretto, quindi ai fini IVA si deve far riferimento all'art. 7-ter, 74-quinquies e 74-sexies del D.P.R n.633/1972.

Essendo attività commerciale vi è l'obbligo di presentazione della ComUnica con contestuale apertura della partita IVA, Iscrizione al Registro delle Imprese, INPS, presentazione SCIA ed eventuale iscrizione all'INAIL.

Ai fini delle imposte sui redditi, i compensi ricevuti dallo sviluppatore di App rientrano tra i redditi di impresa (in quanto attività commerciale, come affermato nella R.M n.132/E/2004).

In fase di apertura partita IVA con ComUnica, con presentazione dei modelli AA7 o AA9, il codice ATECO da utilizzare è 47.91.10- commercio al dettaglio di qualsiasi tipo di prodotti effettuato via internet.

Con riferimento all'indicazione del sito web è opportuno indicare un sito web sul quale le App vengono vendute barrando la casella “ospitante” e con indicazione del proprio IPS (ad es. telecom, ecc.) in quanto è difficile individuare l'IPS degli stores on-line.

Fattura dello sviluppatore di app che vende su store on-line

Vi sono due rapporti:

1. Lo store on-line effettua commercio elettronico diretto nei confronti dei consumatori finali
2. Lo sviluppatore di App effettua commercio elettronico diretto nei confronti dello store on-line (infatti quest'ultimo vende l'App in nome proprio ma per conto dello sviluppatore di App).



Sviluppatore di App	Store on-line	Regime IVA	Profili operativi
Italiano (soggetto passivo IVA)	Soggetto passivo IVA stabilito in un Paese <i>extra-UE</i>	IVA (o altra imposta) del Paese extra-UE	<ul style="list-style-type: none">▪ Emissione fattura da parte del soggetto italiano fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R n.633/1972 con l'annotazione "operazione non soggetta"▪ Applicazione dell'imposta da bollo (euro 2,00) se fattura di importo superiore ad Euro 77.47
	Soggetto passivo IVA stabilito in Paese UE diverso dall'Italia	IVA del Paese UE dove è stabilito il committente	<ul style="list-style-type: none">▪ Sia il prestatore che il committente UE devono essere iscritti al VIES▪ Emissione della fattura da parte del soggetto italiano fuori campo IVA con l'annotazione "inversione contabile". La fattura emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione)▪ Reverse charge (da parte del committente UE)▪ Presentazione degli elenchi Intrastat servizi▪ Applicazione dell'imposta da bollo (euro 2,00) se fattura di importo superiore ad Euro 77.47

	Soggetto passivo IVA stabilito in <i>Italia</i>	IVA in Italia	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Emissione di fattura con IVA ordinaria del 22%
--	---	---------------	--

NB: Lo sviluppatore di App emette fattura solo nei confronti dello store on-line, che generalmente è soggetto passivo IVA italiano, comunitario o extra-UE. Ai fini della fatturazione deve seguire le regole previste dall'art.7-ter del D.P.R n.633/1972, quindi prendendo a riferimento il luogo dove è "stabilito" ai fini IVA il committente soggetto passivo (lo store on-line).