**Guida - Imprese ed e-commerce: marketing, aspetti legali e fiscali**



**(La presente pagina è estratta dal ALPS Enterprise Europe Network che fa riferimento alla Unioncamere Piemonte, con la loro autorizzazione. Commercio Innovazione ringrazia Unioncamere Piemonte per la collaborazione)**

Per ulteriori informazioni sulla guida contattare: **ALPS ENTERPRISE EUROPE NETWORK** Imprese della provincia di Torino: Camera di commercio di Torino, Tel 011 571 6342/1, email alps-europa@to.camcom.it Imprese delle altre province piemontesi: Sportello Europa Unioncamere Piemonte, Tel 011 5716191, email alps-europa@pie.camcom.it La presente guida è stata realizzata con il contributo degli Esperti in commercio internazionale del Centro Estero per l’Internazionalizzazione del Piemonte - Ceipiemonte. In particolare: Michele Mannucci, capitolo 1 – Marina Motta, capitolo 2 – Stefano Garelli, capitolo 3 e 4. La guida, redatta nel 2018, è stata aggiornata nel 2019 relativamente ai capitoli 3 e 4. Per ulteriori approfondimenti sui servizi consulenziali del Ceipiemonte si rimanda alla seguente pagina: <http://www.centroestero.org/it/sviluppo-business-all-estero/i-nostri-servizi/servizi-consulenza.html>

**1 - Marketing strategico**

**1.1 - Considerazioni generali**

Finalità di questo paragrafo è fornire alcune indicazioni di partenza di carattere generale ma essenziali per impostare la propria scelta verso l’e-commerce: conoscere la sua terminologia tecnica, prestare attenzione alle peculiarità geografiche ed al destinatario dell’e-commerce.

**1.1.1 - Il lessico del marketing digitale**

* ***eCommerce***: sito o portale web sviluppato e gestito direttamente dall'azienda per vendere i propri prodotti (talvolta anche servizi) online. Può essere di dimensioni piccole, medie o grandi a seconda delle categorie di prodotti, delle referenze disponibili e dei servizi di comunicazione e assistenza pre e post vendita messi a disposizione dei clienti
* ***Marketplace***: servizio online che mette a disposizione delle aziende bacheche, vetrine o veri e propri negozi virtuali (eShop) pronti per l'uso, strumenti di comunicazione, gestione ordini, customer care e soprattutto un bacino di potenziali clienti già iscritti e fidelizzati alla piattaforma. Alcuni esempi di marketplace famosi sono Amazon, eBay, Etsy, AliBaba, AliExpress, Zalando, etc
* ***Lead generation:*** insieme di attività e di investimenti sfruttati per raggiungere una clientela target selezionata, generare liste di contatti e interesse nei confronti di un brand, di un prodotto o di un'offerta commerciale
* ***Digital PR (Pubbliche Relazioni Digitali):*** l'insieme delle attività di marketing e comunicazione volte a promuovere il brand, i suoi valori, la capacità dell'impresa, i suoi prodotti e la sua autorevolezza nella rete delle conversazioni digitali
* ***Blogging:*** attività editoriale che attraverso la creazione, pubblicazione e condivisione di articoli, post e altri contenuti multimediali (sul sito dell'impresa, siti terzi, quotidiani, magazine online, etc.) garantisce maggiore visibilità al brand e maggiore autorevolezza alla sua “voce”
* ***SEO (Search Engine Optimization):*** investimenti e interventi eterogenei volti a posizionare il brand e i suoi contenuti web nei primi risultati dei motori di ricerca (es. Google) per le parole di ricerca più usate e appetibili per la sua offerta commerciale
* ***SEM (Search Engine Marketing)*** : insieme di attività promozionali e pubblicitarie sfruttate per garantire la massima visibilità del brand e della sua offerta sui canali search (es. Google, Google AdWords, Google Maps, Google MyBusiness, etc.)
* ***SMM (Social Media Marketing):*** presidio comunicativo dei canali dell'impresa sui principali Social Network (es. Facebook, Instagram, Twitter, Linkedin, Youtube, etc.). Tale presidio consiste normalmente nella pianificazione, creazione e condivisione di contenuti di interesse e valore aggiunto per gli utenti che seguono l'account (follower) e nella gestione dei commenti e delle conversazioni che si prestano a dare voce e visibilità al brand
* ***SMA (Social Media Advertising):*** attività pubblicitarie basate sulla creazione e diffusione “strategica” di annunci, offerte e promozioni dell'azienda ad un target di utenti ben definito sui principali canali social (es. Facebook Ads, Twitter Ads, etc.)
* **DEM (Direct eMail Marketing):**campagne di marketing diretto basate sull'invio periodico di comunicazioni, promozioni e messaggi via email ad un target di utenti ben definito con obiettivi di varia natura (lead generation, brand awareness,vendita, fidelizzazione, etc.)
* ***Local Marketing:***attività di marketing digitale su piattaforme web e mobile volte alla promozione di un'attività, di un evento o di un'offerta in un contesto locale (es. negozio, quartiere, città, etc.)
* ***Retargeting:*** insieme di strategie di advertising su canali search o social sfruttate per raggiungere utenti che hanno già dimostrato interesse per il brand e la sua offerta commerciale (visitando l'eCommerce, cliccando su un annuncio Google AdWords, commentando un contenuto su Facebook, etc.) aumentando così le probabilità di acquisto

**1.1.2 - La vendita online in Italia e nel mondo**

Tra tutte le sfide che il mercato digitale lancia periodicamente alle imprese, quella dell’eCommerce è una delle più ardue, ambiziose, entusiasmanti.
Fare eCommerce infatti non è una vaga “opportunità”, ma una vera e propria scelta strategica che richiede una mente imprenditoriale (non solo digital) che sappia perseguire obiettivi a lungo termine.
Secondo l’ultimo report della Casaleggio Associati  nell’ultimo anno il valore del mercato e-commerce mondiale avrebbe infatti confermato la sua crescita in doppia cifra (+10%) attestandosi intorno ai 1.915 miliardi di dollari per una copertura di circa l’8,7% del mercato globale di vendita al dettaglio. In testa la **Cina**, e gli **USA** mentre l’Europa registra un valore complessivo del mercato eCommerce pari a 509,9 miliardi di Euro.
Quanto all’Italia, nazione in cui l’online ha ormai raggiunto l’88,7% della popolazione tra gli 11 e i 74 anni e il 75,5% degli accessi giornalieri avviene da smartphone e tablet, le vendite B2C online hanno generato nel solo 2016 un fatturato totale di 31,7 miliardi di Euro, con un incremento netto del 10% rispetto all’anno precedente. Sempre in Italia, tra le nicchie in crescita nel 2017 segnaliamo il **comparto alimentare**, il **settore salute e bellezza**, il **settore casa e l’editoria**.
Le vendite, a livello nazionale così come nei Paesi esteri, trovano perciò nell’eCommerce un partner strategico che richiede la conoscenza del mercato commerciale e digitale, l’organizzazione di una eCommerce strategy orientata a risultati raggiungibili tramite investimenti congrui e professionalità idonee.

**1.1.3 - Paese che vai, usanze che trovi**

Quando l'impresa decide di avviare una vendita online, i primi problemi che deve affrontare sono essenzialmente due:

1. **il posizionamento**: in quali Paesi l’impresa intende vendere? Solo in Italia? Solo all’estero? Si rivolgerà a utenti italiani che parlano italiano o di altre nazionalità?
2. **il targeting**cioè i profili “tipo” degli utenti a cui ci si rivolge e/o che si vorrebbe convertire in clienti e fidelizzare (identificati da genere, età, localizzazione geografica, lingua parlata, tenore di vita, relazioni, abitudini, interessi, psicografia, etc.)

A prescindere dal target e dal posizionamento, a meno che l'impresa decida di vendere in un solo Paese, la sua eCommerce Strategy si rivolgerà a un target eterogeneo per il  quale dovrà considerare le abitudini di navigazione web e mobile, i motori di ricerca, i forum e i social network su cui si informa e interagisce più spesso, perché è proprio qui che la comunicazione dovrà intercettarlo e veicolarlo, nel minor tempo possibile, sull' eShop per vendergli un prodotto.
Al mondo esistono diverse decine di migliaia di piattaforme (potenzialmente) presidiabili a fini di marketing. Talmente tante che stilare una mappa dettagliata dei canali digital globali in poche righe è assolutamente impossibile.

**I motori di ricerca, i market place ed i social network più utilizzati a livello mondiale**

Si possono individuare 4 aree a livello mondiale, ognuna caratterizzata da profili psicologici e abitudini comuni in cui si possono identificare i motori di ricerca, i marketplace e i social network più utilizzati.

**Europa, USA e Nord e Sud America, Africa, Vicino e Medio Oriente, Subcontinente indiano, in parte ASEANN (Sud-Est asiatico) e Giappone**
motori di ricerca più utilizzati: Google, Yahoo, Bing (nelle loro istanze locali com, .it, .co.uk, .co.jp, etc.)
marketplace più utilizzati: Amazon, eBay, Etsy, Walmart (anche qui nelle loro istanze locali), Rakuten (solo Giappone)
social network più utilizzati: Facebook, Youtube, Instagram, Whatsapp, Facebook Messenger, Tumblir, Twitter, Linkedin, Band (solo ASEANN e Giappone), etc.

**Russia e Paesi ex-URSS**
motori di ricerca più utilizzati: Yandex, Mail.Ru
marketplace più utilizzati: Ulmart, Ozon, Wildberries
social network più utilizzati: vKontakte, Odnoklassniki, Moi Mir, Rutube, Twitter, Instagram

**Cina e in parte ASEANN**
motori di ricerca più utilizzati: Baidu, 360 Qihoo, Youdao, Soso, Songou
marketplace più utilizzati: AliBaba (B2B), AliExpress (B2C), JD.Com, Tencent-WeChat, etc.
social network più utilizzati: Tencent QQ, Tencent Qzone, WeChat, RenRen, Weibo, Youku

**Corea del Sud e in parte ASEANN**
motori di ricerca più utilizzati: Naver, Google
marketplace più utilizzati: Coupang, Gmarket, WeMakePrice, FashionPlus
social network più utilizzati: KakaoTalk, Band, Facebook, Instagram, Twitter

Come si può notare, mano a mano che ci si sposta dal blocco euro-americano verso Oriente ogni Paese ha, in tutto o in parte, reinterpretato le strategie occidentali di ricerca, posizionamento, vendita, conversazione e fidelizzazione a misura dei propri utenti talvolta importando piattaforme leader di settore (come Google, Amazon e Facebook) traducendone le interfacce e adattandone le funzionalità sulle loro abitudini informative e commerciali, più spesso creandone di proprie ex-novo (come nel caso di Yandex, Ulmart e vKontakte in Russia, Baidu e AliBaba in Cina o Naver e KakaoTalm in Corea).
Se in alcuni Paesi poi si è creata naturalmente una frequentazione trasversale di piattaforme autoctone e occidentali (es. in Corea, dove gli oltre 50 milioni di utenti KakaoTalk e Band non hanno rinunciato ai loro like e follower su Facebook, Instagram e Twitter), in altri, per motivi culturali o ideologico-politici il 95-99% degli utenti utilizza il web ed acquista i prodotti esclusivamente attraverso motori di ricerca, marketplace e social network nativi (ma accessibili e utilizzati a livello mondiale).

**Il caso della Cina popolare**
Questo è ad esempio il caso della Cina popolare (Hong Kong essendo invece sintonizzata sui canali digital che utilizziamo in Occidente), dove la maggior parte delle ricerche online non passano da Google (bannato dal governo) bensì da Baidu e 360 Qihoo, le interazioni social tra utenti e brand si consumano su WeChat, Tencent e RenRen, Youku è la piattaforma di videomarketing per eccellenza al posto di Youtube (anch’esso oscurato in tutto il Paese e accessibile solo attraverso proxy esteri “illegali”) e AliBaba è diventato un modello di eCommerce B2B talmente performante da rappresentare un riferimento per il commercio elettronico globale.

**Il caso della Russia**
Allo stesso modo, un’azienda che volesse posizionare il proprio eCommerce tra i primi risultati dei motori di ricerca in Russia non dovrebbe fare investimenti in pubblicità pay per click o SEO (search engine optimization) su Google, Yahoo o Bing, bensì su Yandex (sul quale oggi passa oltre il 70% delle ricerche totale degli utenti russi e ex-URSS).
Se volesse invece investire in marketing conversazionale (buzz marketing) per dare voce al proprio brand,  incrementare la propria autorevolezza e le vendite sui Social Network non dovrebbe necessariamente presidiare Facebook o Youtube, bensì vKontakte e Routube, dove probabilmente troverebbe più utenti che rientrano nel suo target e che varrebbe la pena di coinvolgere nella propria eCommerce Strategy.

Lo scenario è complesso e variegato ma, a prescindere dalla nazione, dalla nicchia, che si tratti di marketplace, di motori di ricerca o social network, le principali difficoltà che si fronteggiano quando si vuole vendere online all’estero sono:
Problemi linguistici (interfacce e database raramente tradotti in lingua inglese o con sistemi di traduzione malfunzionanti)
Problemi di posizionamento (tanto più ci spostiamo verso Oriente, tanto più gli algoritmi e le strategie per ottenere maggiore visibilità cambiano drasticamente)
Problemi nella registrazione degli account e degli shop online lunghe, difficoltose e con maggiori controlli (alcune piattaforme richiedono documentazione fiscale e camerale approfondita, bilancio e conto economico, somme di denaro depositate a tutela dei propri consumatori, etc.)
Problemi nella gestione autonoma delle proprie campagne marketing e advertising (spesso si deve passare attraverso agenzia abilitata dal governo locale)

Sebbene tali problemi richiedano soluzioni specifiche per ogni Paese, esistono tuttavia piccoli accorgimenti universali che ogni impresa dovrebbe adottare per aumentare le proprie probabilità di successo.
Quanto ai  **problemi linguistici** possiamo dire che non solo ogni attività di analisi e comunicazione dovrebbe essere condotta da marketer con una conoscenza approfondita della lingua e del mercato di riferimento, ma anche che il classico eCommerce “multilingua” non andrebbe solo tradotto bensì “localizzato” ad hoc per l'utenza target.

Localizzare qui significa adattare non solo i testi, le interfacce e i percorsi di navigazione, ma tutta la campagna di comunicazione al customer straniero che non solo parla una lingua diversa dalla nostra, ma pensa, percepisce bisogni e valuta offerte commerciali secondo metriche e prospettive a volte molto distanti dal consumatore medio locale.

Dinnanzi a tale scenario è ovvio che una semplice traduzione dei contenuti web sarebbe insufficiente a convertire un visitatore online in un acquisto, mentre una localizzazione dell'intera campagna digitale (testi, immagini, strategie di valutazione e di navigazione, etc.), ottimizzata sul profilo psicografico e sulle abitudini dell'utenza, e magari orientata a un posizionamento efficace dell'azienda sui motori di ricerca più usati nel mercato target, avrebbe senz'altro miglior esito.

Per la maggior parte delle nicchie commerciali infatti il **posizionamento sui motori di ricerca** (o SEO) costituisce il secondo passaggio obbligato per consolidare la propria competitività di mercato, e trattandosi di un'attività che coinvolge sì investimenti in attività tecniche (ottimizzazione del codice, dell'architettura informatica dell'eCommerce, del server aziendale, etc.) ma anche – e soprattutto -  in comunicazione e Pr digitali, è anche qui essenziale che il personale incaricato non solo si dimostri capace e aggiornato sul tema ma possieda anche una lunga e comprovata esperienza sul mercato commerciale di riferimento (oltre ovviamente alle competenze linguistiche necessarie, cosa che vale per tutte le attività di **marketing** e **advertising** digitali che l'azienda intende attivare su questo mercato).

Per quel che riguarda infine gli aspetti più “pratici” quali l'apertura e la **gestione di account e shop online** su marketplace non-occidentali (come ad esempio AliBaba, AliExpress, Ulmart e Copang), trattandosi di attività legate alle logistiche e alle normative del commercio fisico è necessario approfondire innanzitutto i termini di utilizzo delle piattaforme (burocrazia, fiscalità, assistenza pre-post vendita, trattamento dati sensibili e privacy del cliente, etc.), raccogliere tutta la documentazione che verrà richiesta all'atto dell'iscrizione (in alcuni casi potrebbe essere necessario fornire visura camerale, estremi del conto bancario aziendale e altri dichiarativi che testimonino la reale capacità dell'impresa e la sua solidità finanziaria), preparare con l'ausilio di un legale esperto di quel mercato i contratti e le condizioni di vendita che intendiamo adottare e predisporre con largo anticipo le necessarie strategie e le logistiche dell'attività di export.

**1.1.4 - B2B o B2C: le regole del gioco**

Com'è noto, nella stragrande maggioranza dei casi un'azienda può vendere o ad altre imprese (commercio cosiddetto B2B – o “business to business”) o a privati (B2C – o “business to consumer”), soggetti che, come si può facilmente immaginare, hanno necessità, abitudini e aspettative estremamente diverse tra loro di cui non solo l'eCommerce, ma tutto il marketing mix aziendale deve tenere conto per poterli raggiungere e convertire in clienti nel modo più efficace.
Quali sono le loro necessità? Cosa cercano? Di quali informazioni hanno bisogno? Come useranno i nostri prodotti? Quanto sono disposti a spendere? Sono tutte domande alle quali dobbiamo rispondere per poter strutturare al meglio la nostra vendita online e garantire alla nostra eCommerce Strategy una possibilità di successo. In sintesi però possiamo dire che:

Nel caso di un eCommerce B2C il **cliente privato**:

* è interessato principalmente al prodotto
* si concentra sull’offerta soprattutto in termini di prezzo e di costi/modalità di spedizione
* eventualmente (non sempre) valuta la qualità dell’assistenza pre e post-vendita
* raccoglie informazioni e pareri di terzi sul prodotto prima di acquistarlo
* non necessariamente si interessa al brand

Viceversa, in un eCommerce B2B il **cliente azienda**:

* si interessa nello stesso tempo all’azienda e al prodotto
* si concentra sull’offerta in termini di rapporto prezzo/quantità, costi, modalità e tempistiche di spedizione e assistenza pre-post vendita
* valuta approfonditamente la capacità aziendale del venditore (in termini produttivi, gestionali, finanziari, etc.)
* valuta approfonditamente l’autorevolezza della sua comunicazione (sulla tematica commerciale presidiata) e il suo reale presidio di mercato (aree geografiche coperte, reti GDO, MDO e retail servite, etc.)
* raccoglie informazioni e testimonianze di imprenditori e brand autorevoli, clienti e partner dell’azienda
* traduce tutte queste informazioni nel grado di fiducia da riporre nel potenziale fornitore
* si interessa al brand solo per valutare possibili partnership e sinergie commerciali

Una volta comprese queste necessità non resta che tradurle in una campagna di presidio eCommerce **sviluppata ad hoc per il customer di riferimento**.
Una campagna che all'interno della piattaforma digitale più idonea agli obiettivi di presidio e fatturato fornisca a quest'ultimo tutte le informazioni e le leve necessarie a condurlo all'acquisto (conversione diretta B2B/B2C) o a contattare l'ufficio vendite (conversione indiretta B2B) nel minor tempo possibile, cosa che impareremo a fare nelle prossime sezioni di questa guida.

**B2B e B2C: le domande da porsi prima di posizionarsi on-line**
Com'è ovvio, tanto più l'azienda conosce bene il mercato di riferimento, le proprie (reali) possibilità e gli strumenti necessari a posizionarsi con successo, tanto più i tempi si abbrevieranno. A tale scopo, a prescindere dal target B2B o B2C vi sono **alcuni interrogativi** a dir poco **essenziali** che è necessario porsi prima di partire con la propria eCommerce Strategy, come ad esempio:

• Qual è lo stato attuale della mia nicchia commerciale (es. tennis e nello specifico racchette da tennis) nel mercato locale, internazionale e soprattutto online?
• Qual è lo stato della domanda nel mercato fisico e in quello digitale?
• Qual è il target specifico a cui mi rivolgo (es. tennisti amatoriali, principianti, agonisti, scuole di tennis)?
• Conosco l’offerta dei miei competitor locali e internazionali per quello che riguarda il mercato retailer (negozi specializzati, franchising, grandi magazzini dello sport), ma qual è lo stato dell’offerta online su eCommerce aziendali e marketplace come Amazon e Bay?
• Qual è il mio vantaggio competitivo rispetto ai competitor? Ne ho uno (es. materiale innovativo più performante in partita)? Ne ho più di uno (materiale innovativo e prezzo a scaffale competitivo)? È sufficiente a sbaragliare la concorrenza? Su quali canali fisici e digital e attraverso quali leve di marketing posso sfruttarlo maggiormente?
• Quale piattaforma web si adatta meglio alle mie esigenze? Quali funzionalità deve avere? Come deve integrarsi con il mio software gestionale? Come può semplificare la gestione fiscale del mio magazzino?

**1.2 - eCommerce strategy**

Nel presente paragrafo viene messa in evidenza il legame tra gestione dell’e-commerce e gestione aziendale.
Altro elemento evidenziato in questo paragrafo è la differenza tra scegliere il market place oppure il proprio sito aziendale.

**1.2.1 - e-commerce e business aziendale**

L'eCommerce Strategy non è altro che l'insieme delle attività di marketing e degli investimenti volti a garantire la massima visibilità all'offerta commerciale di un brand e il maggior numero di vendite possibili sui canali digitali.
Posta al centro di tale strategia la piattaforma di vendita online (l'eCommerce personale dell'azienda, il suo shop virtuale su Amazon o eBay, etc.), si tratta di intercettare i potenziali clienti sui canali che sono soliti presidiare (canali search come Google, ad esempio, sul quale gli utenti esprimono esigenze cercando prodotti e valutando l'offerta dei numerosissimi brand presenti tra i risultati di ricerca), attirare la loro attenzione e portarli sulla piattaforma per convertirli in clienti e, nel migliore dei casi, fidelizzarli sul lungo periodo.
Nei prossimi capitoli vedremo come articolare eCommerce Strategies efficaci per i diversi ambiti commerciali, valutando piattaforma per piattaforma quali siano le tecnologie e i modelli di vendita più idonei.
Prima di passare alla fase operativa crediamo sia indispensabile sottolineare un elemento imprescindibile senza il quale qualunque tentativo di vendere online risulta necessariamente infruttuoso: il modello di business che sta dietro all'eCommerce.
Se negli anni Ottanta e Novanta ci si prefiggeva un obiettivo di business a medio-lungo termine, con investimenti in marketing di grande entità e concentrati su tre o quattro canali al massimo, **oggi è necessario procedere con investimenti più diversificati e modulari**, capaci di adattarsi all’oscillazione (talvolta violenta) di quello stesso obiettivo che fino a vent’anni fa si perseguiva spesso  per anni.
La **prima domanda da porsi** è quindi: quale modello di eCommerce si adatta meglio al modello di business aziendale?
La risposta varia da caso a caso e non solo in virtù di un auspicato volume di vendite ma soprattutto della nicchia commerciale, del contesto geografico, dei trend di domanda e offerta connessi con il target e soprattutto delle risorse professionali, economiche e di un elevato livello di determinazione.

**Ad esempio**, una giovane startup che produce racchette da tennis con materiali innovativi ha terminato il primo ciclo di ricerca e sviluppo e ha brevettato un nuovo polimero che garantisce un bilanciamento perfetto a tutte le racchette del catalogo aziendale. L’impresa inizia a vendere qualche esemplare ad amici e conoscenti, negozi di articoli sportivi della città,  partecipa a fiere e saloni in tutta Europa sperando di attirare l’attenzione di buyer e distributori importanti.
D’un tratto le viene in mente che uno shop online potrebbe favorire maggiore visibilità alla sua offerta e raggiungere migliaia di appassionati potenzialmente interessati ai suoi prodotti.
A smorzarle l’entusiasmo è però un articolo su un quotidiano online che, statistiche alla mano, riporta che se è vero che dal 2009 ad oggi in Italia il numero dei nuovi eCommerce immessi ogni anno sul mercato è in crescita (secondo Casaleggio Associati +18% nel 2016), allo stesso tempo la quota di quelli che chiudono è anch’essa in crescita… ma del 130%!
**Fare eCommerce non è così semplice come sembra:** non si tratta solo di mettere online una piattaforma di commercio elettronico ma anche di assicurare il traffico necessario affincheé le vendite aumentino e con esse i  ritorni del  investimento).
Occorre evitare di ripetere gli errori a cui sono andati incontro altri imprenditori che hanno poi dovuto abbandonare le vendite on line.

**Principali problemi relativi alla gestione aziendale**

* mancanza di un modello di business efficace e sostenibile nel tempo
* difficoltà a pianificare obiettivi congrui, concreti e raggiungibili in sequenza ipotizzando risultati a breve, medio, lungo e lunghissimo termine
* difficoltà a identificare il proprio vantaggio competitivo per mercato
* target clienti spesso disomogeneo, poco chiaro o irraggiungibile con le risorse a disposizione
* budget allocato prevalentemente sul processo produttivo
* eccessivo ricorso al conto-vendita e al dropshipping nelle prime fasi di immissione sul mercato

**Le principali domande da porsi**

* Sono in grado di trasformare il mio business model in una eCommerce strategy di successo?
* Quanto budget annuale ho a disposizione per questa attività? È sufficiente?
* Di quali expertise web e digital dispongo in azienda? I miei collaboratori hanno esperienza nell’eCommerce marketing? Il loro monte ore settimanale è sufficiente per svolgere questa attività? Se non hanno esperienza possono essere formati ad hoc da un professionista che li aiuti a portare a regime l’attività di vendita online?
* Devo avvalermi di risorse esterne? Quale profilo e quale esperienza devono avere per potermi garantire i risultati che auspico?
* Quali strumenti di pianificazione e controllo devo adottare per ottimizzare gli investimenti e i ritorni sul lungo periodo?

**Principali problemi relativi all’eCommerce**

* scarsa conoscenza della materia ad eccezione di qualche articolo letto sui quotidiani e sui blog di settore
* convinzione che il digital sia un investimento ad alto potenziale ma a basso costo
* eccessiva confusione tra eCommerce aziendale e Marketplace
* difficoltà a integrare tra le diverse soluzioni (es. eCommerce + Shop aziendale su Amazon e eBay)
* difficoltà a generare lead, conversioni e vendite diversificando gli investimenti tra i vari web asset aziendali (digital promotion, SEO, social media marketing, direct email marketing, etc.)
* difficoltà a selezionare fornitori e consulenti esterni che portino un vantaggio concreto all’impresa;

**Le domande da porsi per trasformare ogni possibile punto di debolezza in un punto di forza**

* Voglio vendere direttamente al cliente privato (B2C)? Voglio rivolgermi a realtà commerciali che già presidiano il mercato fisico e digitale (B2B, es. franchising nazionali o grandi magazzini dello sport che vendono anche tramite shop online)? Voglio vendere a entrambi?
* Il mio modello di business e il mio posizionamento nel mercato retail mi permettono allo stato attuale di vendere online?
* Dovrei aprire un eCommerce sul mio portale web o è meglio iniziare con uno shop su Amazon o eBay? Posso aprirli tutti e due? In questo caso dovrei promuovere tutte le mie referenze allo stesso prezzo su entrambi o dovrei diversificare (solo alcune referenze a prezzi diversi)?
* Dovrò investire periodicamente in comunicazione web, blogging, SEO, social media marketing, digital advertising, etc. per garantire al mio eCommerce il traffico profilato di cui ha bisogno? Questi canali mi servono tutti o posso fare a meno di qualcosa? Posso iniziare con pochi presidi e poi aumentarli in corso d’opera?
* Fino a che punto posso modificare la mia offerta per risultare ancora più competitivo? Quest’offerta deve rimanere invariata o devo diversificarla (per prodotti, prezzi, modalità e tempistiche di consegna, etc.) tra il mercato fisico e quello digitale?

A questo punto, dopo aver riflettuto sulle criticità elencate l'azienda può procedere in modo più pragmatico ripartendo obiettivi, attività e investimenti in **due fasi successive (breve-medio e medio-lungo termine)** per garantirsi uno sviluppo lento ma costante, con una strategia che si adatti facilmente alle trasformazioni repentine del mercato (fisico e digitale) e che non la esponga troppo al rischio (soprattutto per quel che riguarda il cash flow). Com'è ovvio, ciascuna fase comporterà vantaggi e difficoltà gestionali in misura proporzionale al posizionamento desiderato, starà quindi all'impresa saper adattare obiettivi e tempistiche alle proprie capacità di presidio e di investimento.

**Fase 1 del breve-medio termine**

|  |
| --- |
| Fase 1 del breve-medio termine **(fino a 24-36 mesi):** dal momento che nel nostro esempio brand e prodotti non hanno ancora una grande distribuzione sul mercato e che raggiungere e convertire il target di riferimento richiede molto tempo, non è consigliabile fare dell’eCommerce il principale canale di vendita nel primo periodo perché comporterebbe investimenti in comunicazione e marketing talmente elevati da allontanare il punto di pareggio, creando deficit insanabili ai flussi di cassa e di conseguenza il fallimento dell’azienda. Le misure sulle quale ci si dovrebbe concentrare di più sono:* approfondire la conoscenza dei mercati target (es. Italia, Francia, Germania e USA)
* definire un target specifico in ogni mercato
* analizzare i trend della domanda, dell’offerta e il posizionamento dei competitor (retail e digital)
* valutare il posizionamento potenziale e ottimizzare il vantaggio competitivo in ogni aspetto possibile (materiali, performance prodotto, ipotetico prezzo a scaffale e online, spese e tempistiche di spedizione, etc.)+identificare potenziali partner commerciali che presidiano già il mercato target e che potrebbero garantire immediata visibilità al brand e ai prodotti (es. importatori, distributori, catene e franchising retail e produttori interessati a integrare le referenze dell'impresa nella loro offerta in modalità sub-branding, brand endorsement o simili)
* pianificare offerte (in economia di scala) appetibili per loro e per le catene retail che riforniscono
* non investire subito in eCommerce marketing diretto ma in digital business promotion, predisponendo un portale web e una campagna online che non abbia lo scopo di vendere (al dettaglio) ma di essere valutati dagli operatori B2B come l’interlocutore (e di conseguenza il partner commerciale, il fornitore, etc.) più autorevole, capace e degno di fiducia nell’intera nicchia commerciale
* avviare attività di digital pr e networking (es. sul blog aziendale, Facebook e Instagram) per incrementare la visibilità e l’autorevolezza della voce aziendale nelle conversazioni online
* avviare attività di contatto, matchmaking, partecipazione a fiere e saloni per raggiungere gli operatori e i potenziali partner B2B e avviare collaborazioni commerciali nei mercati individuati
* se i contratti sottoscritti con i buyer l'azienda potrebbe provare ad aprire 2-3 shop online (online) sui marketplace più utilizzati nel Paese target (rivolgendoci a Italia, Francia, Germania e USA andrebbero benissimo Amazon e eBay, ovviamente nelle loro piattaforme locali .it, .fr., .de e .com) per testare l’appetibilità dell'offerta e l’efficacia delle politiche di prezzo e di distribuzione sulla clientela B2C;

**Vantaggi*** ingresso più veloce sul mercato fisico
* minori investimenti in marketing diretto
* maggior tutela del cash-flow aziendale
* massimo contenimento del rischio d’impresa;

**Oneri*** minor potere di contrattazione
* margini di guadagno più contenuti rispetto a un posizionamento diretto (vendita B2C)
* minor controllo modalità product-placement
 |

**Fase 2 del medio-lungo termine**

|  |
| --- |
| Fase 2 del medio-lungo termine **(da 24-36 mesi in poi):** dopo essersi posizionata nel mercato retail l'azienda avrà creato le condizioni idonee per vendere online in piena autonomia.A questo punto l’impresa dovrà preoccuparsi di:* rafforzare l’obiettivo espandendoci nel posizionamento retail (su aree e canali concorrenziali o non-concorrenziali a seconda delle dinamiche contrattuali di fornitura e joint-venture adottate nella prima fase)
* sviluppare una piattaforma eCommerce per la vendita B2B sul portale web
* sviluppare un piano di comunicazione digitale che declini il marketing mix finora adottato in una strategia di presidio integrale orientata al contempo a conversioni B2B (come follow up della fase precedente) e B2C (vendite a privati e fidelizzazione)
* adottare (eventualmente) un approccio ibrido che, a lato della vendita tramite eCommerce, continui ad alimentare le vendite sui marketplace finora presidiati, diversificando le referenze e le politiche di prezzo tra le piattaforme per fa sì che la maggior parte degli utenti acquisti il prodotto dove il margine è maggiore (margine diretto o indiretto a seconda che si agisca sul prezzo, sui costi di spedizione o sui margini di eventuali intermediari)
* modificare periodicamente il modello di business e il marketing mix per garantire una proficua ripartizione tra investimenti e ritorni dalle vendite su retail fisico e quelle online;

**Vantaggi*** posizionamento più forte e bilanciato tra mercato fisico e digitale
* maggior potere di contrattazione
* maggiori margini di guadagno
* maggiore controllo modalità product-placement;

**Oneri*** maggiori investimenti in marketing diretto
* maggiori investimenti in web/digital/mobile marketing e pubblicità online
* modello di business e di management più complesso
 |

**1.2.2 - eCommerce vs. Marketplace**

Per **Marketplace** si intende “un servizio online che mette a disposizione delle aziende bacheche, vetrine o veri e propri negozi virtuali (eShop) pronti per l'uso, strumenti di comunicazione, gestione ordini, customer care e soprattutto un bacino di potenziali clienti già iscritti e fidelizzati alla piattaforma”.

Che cosa può fare un utente in un marketplace? Fondamentalmente tutto quello che può fare in un negozio fisico e anzi, molto di più. Può valutare più offerte per uno stesso prodotto, compararle tra loro, approfondire le caratteristiche di una referenza, valutare la capacità degli shop aziendali e la loro assistenza pre e post-vendita dai feedback lasciati dagli utenti, salvare i prodotti che gli interessano in una lista dei preferiti (o in una wishlist da consigliare poi agli amici in prossimità di una ricorrenza), valutare prodotti simili o correlati propostigli dalla stessa piattaforma (es. se ha comprato un divano il marketplace potrebbe proporgli una poltrona o un poggiapiedi di colore coordinato), lasciare a sua volta commenti e feedback e ovviamente... fare acquisti.

Solo in Europa esistono **oltre 200 marketplace attivi e in crescita**, per non parlare dei colossi cinesi, russi e coreani che abbiamo già visto (e il cui fatturato giornaliero fa impallidire quello di Amazon e eBay messi insieme!).

**I marketplace più famosi**

|  |
| --- |
| **Per quello che riguarda le tipologie,** sul mercato troviamo sia **marketplace orizzontali** (che ospitano aziende e prodotti delle più svariate nicchie commerciali), sia **marketplace verticali** (specializzati invece in un settore specifico). Tra i principali marketplace orizzontali troviamo ad esempio **Amazon, eBay, AliExpress e Ulmart**, piattaforme sulle quali è possibile vendere e acquistare qualunque tipo di prodotto, dallo stuzzicadenti al televisore 4K all'automobile; per quel che riguarda invece i marketplace verticali possiamo citare **Zalando** e **Light In The Box** (abbigliamento), **Etsy** (arte e artigianato), **ePrice** (tecnologia ed elettrodomestici), **AbeBooks** (libri usati) e **iGourmet** (alimentari), per non parlare dei tantissimi portali all'ingrosso di componenti elettronici o di apparecchiature e macchine industriali (come ad esempio **Forklift Action**, dedicato alla compra-vendita di carrelli e muletti nuovi e usati). |

Tra le piattaforme citate alcune, come Amazon e AliExpress, hanno un modello fortemente basato su dinamiche B2C. Molte aziende infatti mostrano la propria “vetrina” agli utenti (come se ci si trovasse in un gigantesco centro commerciale digitale) che possono acquistare utilizzando carte di credito, carte prepagate o sistemi di eWallet dedicati (come **Paypal**o il più recente **Amazon Pay**) in tutta sicurezza.

Altri marketplace invece adottano un approccio misto B2C – C2C (consumer to consumer), permettendo anche agli utenti privati di interagire ed effettuare transazioni commerciali tra loro. Questo è ad esempio il caso del famosissimo **eBay**, sul quale chiunque può  aprire il proprio shop personale ed effettuare vendite fino a un massimo di utile annuo consentito (oltre il quale è necessario registrare l'attività commerciale e ottemperare ai relativi oneri fiscali).

Infine, tra i marketplace dedicati in via esclusiva al commercio B2B il più importante resta sicuramente **AliBaba** (di cui AliExpress è un'estensione riservata alla sola vendita B2C). Piattaforma dagli incassi record (fino a un miliardo di dollari di transazioni in sole 24 ore), la piattaforma offre alle imprese un servizio di vendita all'ingrosso world-wide efficiente e competitivo, garantendo gli stessi servizi che Amazon offre ai business B2C ma con sistemi di tracking, feedback e soprattutto di verifica delle credenziali aziendali nettamente superiori.

Venendo però a indicazioni più pratiche, una volta definitivo il modello di business digitale e abbozzata l'eCommerce Strategy, su quale piattaforma dovrebbe orientarsi un'azienda? Meglio iniziare con un semplice shop su Amazon per poi eventualmente migrare su un eCommerce dedicato? Meglio avviare qualche vendita “esplorativa” su eBay e Amazon in contemporanea (per vedere se l'offerta interessa effettivamente gli utenti della rete) per poi migrare su un marketplace verticale specifico per la sua nicchia (come ad esempio Zalando per il settore abbigliamento e moda)? La risposta è: dipende!

Da cosa? Dallo stato della nicchia in quel momento, dal presidio che l'azienda ha già conseguito sul mercato fisico, dalla sua capacità di ottimizzare offerte e prezzi per risultare più competitiva su quello digitale, oltre ovviamente alla sua capacità operativa e di investimento di cui abbiamo già parlato.

Considerato però che molto spesso non è tanto la capacità aziendale quanto l'effettiva conoscenza del mezzo digitale a decretare il successo di un business online, per agevolare il lettore riportiamo nella presente scheda i principali “pro” e “contro” che di norma guidano la scelta tra vendere online attraverso un marketplace o un eCommerce aziendale:
[**Scheda Vantaggi e Svantaggi Marketplace / ECommerce aziendale**](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/market_place_v._sito_aziendale.pdf).
La scelta tra vendere online sul proprio eCommerce, su un marketplace internazionale o a volte su entrambi non dovrebbe essere guidata solo da fattori puramente economici, strategici, sociali e gestionali.
È vero che puntando prima di tutto al profitto, un marketplace che oltre a caricare una fee su ogni vendita (mediamente dal 4,3% per dispositivi elettronici e ricambi auto su eBay  al 45% per gli accessori per dispositivi Amazon sulla piattaforma omonima ) richiede anche un canone mensile per lo shop e le inserzioni (dai 17 € per un negozio base su eBay, ai 39 € ai 260 € per un negozio premium Plus) sul lungo periodo potrebbe sembrare una scelta poco redditizia.

Tuttavia, non è facile raggiungere un numero sufficiente di potenziali clienti (prospect) partendo da zero, quando piattaforme come Amazon, eBay e AliExpress ci offrono centinaia di milioni di persone già fidelizzate (ivi compresa la maggior parte degli utenti che rientrano nel target) la prospettiva cambia.
E’ ovvio che anche sui marketplace, a meno di non voler investire ogni mese cifre importanti in pubblicità on-site e sponsorizzazioni a pagamento, sarà difficile garantire ai  prodotti la dovuta visibilità e persuadere gli utenti a sceglierli tra le tante alternative, ma a prescindere da queste difficoltà **in linea di massima possiamo dunque dire** che:

**È meglio aprire uno shop su un marketplace quando l'azienda:**

* ritiene che il business sia maturo per sbarcare online ma non riesce a quantificare investimenti, tempistiche e ritorni (approccio “pionieristico”)
* vuole vendere all’estero ma prima di fare grossi investimenti vuole testare i prodotti e i prezzi sul target locale (approccio “esplorativo”)
* il budget non è sufficiente per sviluppare e gestire un eCommerce professionale ma potrebbe bastare per aprire uno shop online e alimentarne il traffico con annunci e pubblicità sulla piattaforma
* la nicchia commerciale è tra quelle che generano più vendite sul marketplace (es. elettronica, device e giocattoli low cost) e l'impresa gode di un particolare vantaggio competitivo sui competitor (es. prezzo, varietà referenze e tempistiche di consegna)
* adotta un modello di business “ibrido” basato su vendite stock, dropshipping, offerte private label, lavora con prodotti di nicchia, su grandi quantità e piccoli margini e le serve un negozio online semplice e sicuro da usare come semplice vetrina

**È invece meglio vendere con l'eCommerce quando l'azienda:**

* presidia già il mercato retail con una certa soddisfazione e vuole incrementare il fatturato diretto aumentando i margini
* è in grado di impostare obiettivi e investimenti a medio-lungo termine sfruttando un modello di business solido e maturo
* ha un budget sufficiente a sviluppare una piattaforma competitiva (no siti “faidate”, siti one-click pronti per l’uso o low cost) e ad alimentare il marketing mix digitale almeno per i primi 12-18 mesi (tempo medio perché l’eCommerce raggiunga il punto di pareggio)
* è virtuosa sia a vendere quanto a comunicare (a gestire un blog aziendale orientato ai risultati, a generare visibilità e a coinvolgere utenti e prospect sui social network, a posizionare i prodotti su Google e sugli altri motori di ricerca per le parole chiavi più cercate nella nicchia, etc.)
* vuole iniziare nel modo migliore un percorso di crescita che da qui a qualche anno potrebbe portarla ad automatizzare buona parte del presidio di mercato (automation marketing)

L'azienda che decide di vendere direttamente con il proprio eCommerce deve prevedere inoltre **problemi di natura tecnico-informatica e comunicativa** che, se affrontati nel modo sbagliato, potrebbero compromettere gli investimenti fin qui intrapresi; problemi quali: piattaforme malfunzionanti, procedure d’acquisto difettose, software low cost di cui non possediamo il codice e che non possiamo personalizzare o posizionare sui motori di ricerca, siti impossibili da integrare con blog, social network, newsletter, etc.
Questo è senz'altro il punto su cui la maggior parte delle imprese trova difficoltà. Dovendo far sviluppare da terzi il proprio portale web (o per meglio dire il proprio CMS, il Content Management System con cui si gestiscono i contenuti aziendali), ed non disponendo di adeguate conoscenze informatiche e di web marketing, l’imprenditore deve affidarsi a consulenti esterni.

**Possibili soluzioni informatiche per sviluppare un’eCommerce aziendale**

|  |
| --- |
| Esistono tre possibili soluzioni per sviluppare un’eCommerce aziendale:1. **siti con tecnologia “one click”** (o drag and drop, “trascina e rilascia”): gratuiti o attivabili dietro pagamento di un canone annuale low cost, semplici da personalizzare, gradevoli da vedere ma poco idonei ad accompagnare la crescita aziendale e gli investimenti di web marketing sul medio-lungo periodo (soprattutto per quel che concerne i posizionamenti SEO sui motori di ricerca e le campagne social media marketing e retargeting integrate con il sito). Una bella vetrina con cui partire, ma chi parte bene è a metà dell’opera
2. **siti con tecnologia “proprietaria”**: progettati da zero sulle esigenze dell’impresa senza ricorrere a software precompilati o servizi web esterni. Stabili e performanti hanno però due problemi: richiedono continui aggiornamenti (a pagamento) per restare al passo con l’evoluzione degli standard e dei protocolli di comunicazione della rete e vincolano l’impresa a una mono-committenza sul lungo periodo (solo chi li ha sviluppati conosce le logiche di programmazione e sa intervenire tempestivamente sul codice, e chiunque fosse chiamato a rimpiazzarlo dovrebbe passare ore a studiare quest’ultimo prima di poter intervenire, ore che ovviamente sarebbero fatturate all’azienda)
3. **siti con tecnologia “Open Source”**: portali eCommerce sviluppati con codice a “sorgente aperto”, gratuito (nel 90% dei casi) e pienamente modificabile per venire incontro alle esigenze immediate dell’impresa e a tutte le necessità che si presentano sul medio-lungo periodo

**Tendenzialmente**, a prescindere dalla nicchia commerciale e dal modello di business adottato, **la soluzione open source è sicuramente quella che** (come sempre in mano a sviluppatori professionisti di livello) **ha il miglior rapporto in termini di costo/qualità/performance/risultati.**Il codice completamente accessibile e modificabile permette infatti di predisporre al meglio non solo la comunicazione, ma anche i posizionamenti SEO, le campagne pay-per-click, le attività di social media marketing on site e tutti i possibili investimenti relativi al marketing mix. Inoltre, non vincola alla mono-committenza perché si tratta di un software sviluppato e mantenuto da migliaia di programmatori in tutto il mondo (il che garantisce un ampio ricambio delle professionalità) che ogni mese provvedono ad aggiornarli sugli attuali standard della rete. Mediamente con una soluzione eCommerce open source l’impresa **risparmia fino al 50% dei costi di sviluppo** (fino al 75% sulla grafica, data l’ampia disponibilità di template e interfacce grafiche vendute pronte per essere personalizzate) e **fino al 70% dei costi di gestione annuale.**Tra le piattaforme più diffuse sul mercato troviamo:* **Magento** (nelle versioni Community e Enterprise, rispettivamente gratuita e a pagamento), tra gli indiscussi leader di mercato per qualità dell’architettura dati, quantità di funzioni e capacità d’integrazione con portali web e software gestionali complessi
* **WooCommerce**, la scelta più indicata per tutte le imprese che a lato dell’eCommerce vogliono fare del branding e della comunicazione il loro primo vantaggio competitivo online
* **Prestashop** (disponibile come software a sé o come sevizio gestito da terzi), una buona soluzione low cost quando il numero di referenze a catalogo sale sopra il migliaio, Magento è fuori budget e l’azienda non è ancora pronta per fare digital branding strategico
* **Shopify** (software non open source disponibile solo come servizio web based gestito da terzi) blasonato e performante, una buona soluzione per chi ha un prodotto che si vende con facilità, non vuole investire in uno store manager ma si limita a corroborare le visite al suo eCommerce investendo in campagne pay-per-click, affiliazioni e simili
 |

**1.3 Sales performance strategy**

Nel presente paragrafo, valutati i fattori elencati nei precedenti paragrafi del capitolo, viene posto l’accento sull’importanza di una strategia di marketing adeguata.

**1.3.1 - Come generare visibilità, traffico e fatturato online**

A prescindere che si opti per un eCommerce aziendale o per una vetrina sui marketplace, una volta risolto il problema del punto vendita non resta che pianificare la **strategia di marketing** volta a intercettare il cliente, portarlo sul negozio on-line e concludere la vendita, strategia che ovviamente dovrà essere calibrata ad hoc per il modello di business dell'impresa e la nicchia di riferimento.
Tutto però parte proprio dal negozio online, che a prescindere dall'aspetto e dalle dimensioni dovrà essere curato per accelerare il più possibile il processo di vendita.

**Ad esempio**: un eShop scarno, fatto solo di schede prodotto, processi di vendita e contatti aziendali genererà vendite solo se l’offerta in termini di prezzo/spedizione è percepita come la migliore in assoluto (e se il portale web trasmette sicurezza in termini di transazioni e gestione dei resi e dei reclami). Non a caso è proprio questo il modello di norma adottato da eCommerce “discount” di prodotti elettronici, abbigliamento e casalinghi, business nei quali la leva che induce risiede nel prezzo e in poco altro.
Al contrario, un negozio online di ricambi “usa e getta” per manifatture tessili, settore il cui marketing B2B si basa ancora su relazioni, leve e strategie “vecchio stile” (saloni e fiere industriali, matchmaking, pubblicazioni specializzate e contrattazioni de visu) dovrà invece corroborare il proprio eCommerce con una strategia di comunicazione più ampia.
Questo perché a lato dell'offerta, del branding e della business promotion il suo target (in gran parte uffici acquisti di grandi realtà industriali) avrà innanzitutto bisogno di informazioni chiare, esaustive e tagliate su misura (ad esempio pagine di presentazione, portfolii aziendali, feedback di clienti importanti, etc.) che gli permettono di capire in pochi secondi se non solo il prodotto, ma l'impresa *in toto* è in grado di soddisfare le sue esigenze e di interfacciarsi come fornitore valido e fidato.
Questa considerazione non vale solo per il portale eCommerce, ma per tutti i canali e gli investimenti online volti a generare *lead* e fidelizzazioni; ogni comunicazione infatti dovrà essere sviluppata *ad personam* – magari predisponendo il sito per aree diverse a seconda che il visitatore sia un distributore, un importatore, il buyer di una GDO o il responsabile acquisti di una piccola catena retail –, interlocutori con esigenze molto diverse ma estremamente attenti quando si tratta di valutare le offerte di un mercato sempre più ricco di competitor.

Per questo motivo non solo l'eCommerce, ma tutto il **marketing mix** – e cioè l’insieme di strategie, comunicazioni promozionali, e leve persuasive volte ad incrementare i contatti potenzialmente interessati all’acquisto (lead) - dovrà essere adattato accuratamente ai profili target dell'azienda e implementato in modo strategico.
Cosa significa qui “strategico”? Semplicemente che anziché investire massicciamente in attività di mera promozione (es. banner o campagne ADV su Google AdWords, Facebook e Instagram) per generare vendite casuali ed estremamente limitate nel tempo, l'azienda dovrà articolare la propria Digital Strategy in modo da presidiare simultaneamente tutte le tappe percorso d'acquisto.

**Il percorso d’acquisto**
A prescindere dal settore commerciale, dal Paese in cui si vuole vendere e dagli obiettivi che si pone l'imprenditore, il percorso d'acquisto (che gli anglofoni definiscono in modo evocativo customer journey) può essere riassunto in questi 6 semplici passaggi:

1. **Consapevolezza (Awareness)**: l’utente scopre l’esistenza del brand, del sito eCommerce e dei prodotti;
2. **Valutazione (Evaluation)**: l’utente paragona l'offerta con quella dei competitor per capire quale possa rispondere meglio alle sue esigenze
3. **Volontà di acquistare (Desire)**: l’utente ha deciso che tra le varie offerte valutate la migliore in assoluto;
4. **Acquisto (Purchase)**: l’utente accede all'eCommerce ed effettua l’acquisto
5. **Fidelizzazione (Fidelity)**: dopo il primo acquisto l’utente dimostra fedeltà al brand tornando più volte sulla piattaforma per effettuare altri acquisti
6. **Supporto (Advocacy)**: oltre ad acquistare, l’utente diventa un sostenitore accanito del brand e dei prodotti, ne dà ampia visibilità generando un passaparola positivo ed entusiasta nella sua rete di contatti (online e offline).

Ognuno di questi passaggi può essere presidiato con profitto mettendo a regime strategie di marketing create specificamente a tale scopo, ognuna volta a obiettivi specifici raggiungibili in tempi (e con investimenti) diversi da caso a caso. Per fornire subito qualche consiglio pratico al lettore approfondiremo le principali soluzioni adottate dai Digital Strategist, indicando per ognuna i canali, gli obiettivi, le mansioni, i costi e le tempistiche di ritorno dell'investimento (ROI).
Non si tratta di soluzioni a sé ma di un vero e proprio marketing-mix la cui efficacia si basa proprio sulle sinergie che si devono creare tra le varie strategie.
Ovviamente non tutte le aziende avranno bisogno di adottare integralmente gli approcci consigliati, anzi, in molti casi (soprattutto all'inizio) ne basteranno due o tre al massimo per ottenere già un ottimo risultato.
L'ordine di implementazione varia anch'esso a seconda delle esigenze e degli scenari di mercato, ma generalmente il miglior modo di partire è quello di curare in primis la Digital Business Promotion (vale a dire il Digital Branding, il portale eCommerce e la campagna di comunicazione), fornire al brand una voce autorevole (e quindi un Blog o un Vlog aziendale) che il suo target possa seguire, apprezzare e condividere per aumentare la brand awareness e il bacino di potenziali clienti, posizionare l'offerta tra i primi risultati dei motori di ricerca per le parole chiave commercialmente più appetibili (cioè quelle con cui la maggior parte degli utenti esprime un bisogno che l'offerta può soddisfare) e generare continuamente lead, vendite e fidelizzazioni presidiando efficacemente i propri canali sui social-network e le proprie campagne di Direct eMail Marketing.

**Gli approcci di marketing consigliati per un’e-commerce strategy:**

In una eCommerce Strategy efficace occorrerebbe integrare, per garantire una buona riuscita al proprio negozio online, i seguenti approcci di marketing illustrati nella scheda dedicata: [Scheda Marketing](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/Approcci_di_marketing.pdf)

Dal momento però che ogni tassello del marketing mix richiede tempo (a volte molto tempo!) per poter essere pianificato e messo a regime, quali consigli dare a un'impresa che si affaccia per la prima volta sui canali digitali?
Sicuramente quelli di:
evitare grossi investimenti (che comportano sempre difficoltà gestionali e obiettivi troppo avanti nel tempo, e per questo troppo volatili e incontrollabili);
iniziare con al massimo una o due attività (es. digital business promotion e article marketing), valutando l’andamento delle stesse e soltanto a fronte dei primi ritorni (qualità visibilità, traffico e fatturato) ampliare progressivamente la strategia di presidio.

Ovviamente, la scelta di tali attività non dovrà basarsi solo sull'intuito imprenditoriale e sul budget disponibile, ma anche – e anzi soprattutto – sullo stato della **nicchia commerciale**, sul **modello di business** e sulle **reali capacità dell'impresa** (dal momento che sul lungo periodo internalizzare competenze “digital”, anche a fronte di piccoli investimenti in formazione e follow up, è senz’altro preferibile a investire grandi somme di denaro in agenzie di consulenza esterne).L'azienda vende prodotti taylor made in una nicchia luxury retail? Vende articoli private label su più marketplace contemporaneamente?Vende prodotti di terzi in dropshipping? Modelli estremamente eterogenei che richiederanno approcci e investimenti molto diversi, a volte radicalmente opposti.
Quali strategie e quali leve persuasive devono alimentare il marketing mix aziendale? In quale sequenza e con quale priorità si devono adottare?
Tuttavia, se consideriamo che “i mercati sono conversazioni”, il miglior modo di affrontare il problema è paragonare il processo di acquisto a una conversazione tra prospect e brand, un dialogo che quest'ultimo dovrà curare con il massimo impegno per evitare che la più piccola interruzione possa inficiare la vendita.

**L’esempio della start-up che produce racchette e accessori per il tennis.**

|  |
| --- |
| Per comprendere meglio consideriamo ancora una volta l'esempio della startup che produce racchette e accessori per il tennis e proviamo a ipotizzare una strategia di conversione step by step per il suo presidio eCommerce.**Fase 1 - Consapevolezza (Awareness)**Problema: startup passata da poco alla fase produttiva, scarsa presenza nel mercato retail fisico, presidio nazionale e internazionale interamente da costruireDifficoltà: esistenza di competitor internazionali già posizionati che godono di ampia visibilità su canali tradizionali, digital e mobile e che dispongono di capacità operative ed economiche per noi ineguagliabili (ma non necessariamente di conoscenze e strategie digital efficaci e competitive).L'azienda deve: identificare canali, leve e strumenti che rendano visibili il brand e l'offerta commerciale a utenti e potenziali clienti che seguono le conversazioni online sul tema “tennis”, che cercano un prodotto simile o che potrebbero avvertire il bisogno di acquistarlo.Strategie, strumenti, leve e punti di contatto:* Business Promotion e comunicazione aziendale sul portale eCommerce: indispensabile per convogliare in un unico punto i contatti e le conversioni generati con strategie off-site, garantendo continuità alla brand identity e soprattutto alla conversazione con il potenziale cliente che accede al negozio online
* Search Engine Optimization (SEO) e Search Engine Marketing (SEM): posizionandosi tra i primi risultati dei motori di ricerca per parole chiave di grande interesse commerciale (es. “racchette da tennis”, “offerta racchette da tennis”, etc.) l'azienda intercetterebbe per prima l’esigenza espressa da potenziali clienti che già avvertono il bisogno di acquisire un prodotto simile (anticipando i competitor e riducendo drasticamente il loro vantaggio competitivo sui canali search)
* Social Media Marketing & Advertising: investendo in marketing conversazionale e campagne pubblicitarie sui social network più presidiati dalla nicchia (es. Facebook, Instagram, Facebook Ads, etc.) l'azienda garantirebbe immediata visibilità al brand e alla sua offerta commerciale, potrebbe inoltre diversificare e personalizzare per demografia, area geografica, abitudini, interessi e relazioni sociali del target di riferimento

**2. Valutazione (evaluation)**Problema: come giovane startup non gode di grande visibilità, ma nemmeno di grande considerazione.  Nelle conversazioni online non si parla molto del suo brand e dei suoi prodotti, e se un potenziale cliente sta raccogliendo informazioni e consigli sulle nuove racchette in commercio non ha modo di valutare l'offerta;Difficoltà: i competitor internazionali che già presidiano il mercato godono di una relazione di lungo corso con i potenziali clienti, che a prescindere che comprino o meno conoscono i loro prodotti e si esprimono sugli stessi dando giudizi (positivi e negativi) che influenzano le decisioni di acquisto di chi si confronta con loro o legge i loro commenti;L'azienda deve: generare un passaparola entusiasta e positivo sull' offerta e sulla capacità aziendale (es. il servizio assistenza pre e post vendita è molto più valido di quello della concorrenza), raccogliere feedback, giudizi e commenti entusiasti sui prodotti da chi li utilizza e testimonianze di aziende, sportivi, scuole tennis e altre realtà che rifornisce o con cui ha avviato collaborazioni, raggiungendo poi con tali contenuti il proprio target potenziale;Strategie, strumenti, leve e punti di contatto:* Recensioni, feedback e rating (giudizio espresso in numeri o con le celebri “stelline”) posizionati in modo strategico sul portale web, sull’ eCommerce e nei risultati sui motori di ricerca
* Testimonianze entusiaste di sportivi, giornalisti, manager e CEO di aziende clienti o con cui l'impresa ha avviato partnership commerciali (anche qui posizionate in modo strategico sul portale web e sull' eCommerce)
* Blogging, Article Marketing: & Social Media Marketing: pubblicazione di articoli e post sulla realtà aziendale (storytelling), il suo metodo di produzione, la sua filosofia e etica d’impresa, interviste a sportivi che usano i suoi prodotti, recensioni, live e live blogging (su Facebook, Instagram, Twitter, Snapchat, etc.) di eventi sportivi che sponsorizza o a cui partecipano endorser, etc
* Polls: es. diffusione di questionari sui principali social network in cui chiede a utenti e clienti di esprimere giudizi, gradimenti o consigli in merito a offerte o decisioni che l’azienda vorrebbe implementare nell’immediato futuro
* Forum e Answers Site (es. Yahoo! Answers, Ask.com, etc.): presidio delle conversazioni tra consumatori (C2C) su problemi, bisogni e argomenti che interessano la sua nicchia commerciale
* Pricing Site (es. Ciao.it, Trovaprezzi.it, SosTariffe.it, Segugio.it, etc.): inserimento delle referenze aziendali su portali che permettono ai potenziali clienti di comparare tra loro le offerte di diversi produttori

**3. Desiderio (desire) e acquisto (purchase)**Problema: essere identificati come il miglior prodotto o la migliore offerta sul mercato non è sufficiente. Quante volte infatti sentiamo l’esigenza impellente di acquistare un’offerta online ma poi, per i più svariati motivi (un carrello eCommerce difettoso, il browser che “crasha”, la batteria dello smartphone che si esaurisce all’improvviso, etc.), non portiamo a termine l’acquisto, dimenticandocene magari per giorni e giorni per ricordarcene solo quando la promozione ormai è finita (sempre a patto di ritrovare la pagina web su cui era pubblicata)?Difficoltà: oltre all’estrema ridondanza di offerte promozionali simili su canali search e social aggressivi (es. campagne Google AdWords su rete ricerca e Display, campagne retargeting su marketplace internazionali e social network, etc.) anche qui la giovane startup si trova a fronteggiare tra i propri competitor dei veri e propri “mostri” del web marketing, capaci di automatizzare buona parte dei loro processi di acquisizione e “soffiandole” all’ultimo secondo un cliente che aveva a lungo corteggiato.L'azienda deve: generare più occasioni di incontro tra il potenziale cliente e la propria offerta sul breve-brevissimo periodo (eventualmente anche personalizzandola ad hoc e differenziando le leve persuasive per i diversi target di riferimento) e ottimizzare le “pagine di atterraggio” (landing page) relative alla promozione sul portale eCommerce, così come la procedura d’acquisto on-site (anche qui dando la possibilità all’utente di personalizzare l’esperienza utilizzando aree riservate, liste di preferiti, wishlist, etc.);Strategie, strumenti, leve e punti di contatto:* Landing Page: ottimizzate sul portale web, focalizzate sulla promozione, con immagini emozionali/motivazionali del prodotto nella situazione di fruizione, headline e slogan persuasivi e una “chiamata all’azione” (call to action) che inviti l’utente a cliccare su un pulsante per procedere immediatamente all’acquisto
* Direct eMail Marketing (DEM): invio di newsletter e email commerciali strategiche indirizzate a utenti e obiettivi specifici, con offerte personalizzate o create appositamente per minimizzare il tempo di conversione e massimizzare le vendite sul eCommerce. Invio di avvisi via email (email alert) che ricordino all’utente di aver salvato quel determinato prodotto tra i “preferiti” o nel carrello senza aver poi concluso l’acquisto, o che a fronte di un acquisto gli propongano (magari con uno sconto a tempo) degli articoli correlati che potrebbero interessargli (es. se acquista una racchetta da tennis potrebbe proporgli una custodia a tracolla, un set di palline professionali, un completo con visiera, etc.)
* Digital Advertising e Retargeting: gestione di campagne pubblicitarie su motori di ricerca e social network (talvolta integrabili con campagne DEM e Newsletter) volte a raggiungere gli utenti che hanno già espresso interesse per la offerta (visitando il sito, salvando il prodotto nel loro carrello sul eCommerce o sul shop su Amazon, interagendo con un annuncio Google AdWords su un’applicazione mobile, etc.) e che si vogliono riconvogliare nel processo di conversione per fargli concludere l’acquisto.

**4. Fidelizzazione (fidelity) e Supporto (advocacy)**Problema: l'eCommerce, rispetto al commercio fisico, non si avvale di un rapporto diretto tra l'impresa e il cliente che le permetta di fidelizzare quest’ultimo sfruttando situazioni, leve e dinamiche psicologiche difficili da replicare online (es. assistenza pre e post vendita ad personam). Allo stesso modo, vista l’estrema ridondanza della comunicazione brand-oriented dei grandi marchi internazionali, per una giovane impresa risulta difficile conquistare l’attenzione e la fiducia dell’utenza target per garantirsi un supporto (e una sempre maggiore visibilità) sul lungo periodo;Difficoltà: nei processi di conversione i competitor più grandi sono avvantaggiati perché possono offrire maggiori vantaggi, garantire sconti e offerte esclusive per chi è già cliente (only 4 customer), investire in campagne pubblicitarie e retargeting per recuperare la coda lunga di acquisti non andati a buon fine. Inoltre ibrand già posizionati nel mercato fisico spesso beneficiano di un supporto e di un sentiment competitivo conquistato negli anni che una giovane startup appena immessa sul mercato non può garantire.L'azienda deve: costantemente selezionare e monitorare il target per personalizzare l’offerta in base alle sue attuali necessità e alle sue abitudini di consumo, offrire vantaggi reali (prezzo e delle modalità di assistenza clienti) e rispondere alle sue esigenze informative con contenuti original, ad alto valore aggiunto, che facciano percepire l'impresa come la voce e il punto di riferimento più autorevole nella sua nicchia commerciale.Strategie, strumenti, leve e punti di contatto:* Squeeze page: pagine del portale web con form di iscrizione per avviare un rapporto più stretto e personalizzato con l’impresa (es. area acquisti e carrello personale sull’eCommerce, area “preferiti” e wishlist, iscrizione alla newsletter aziendale, etc.)
* Direct eMail Marketing: invio di newsletter e email commerciali con offerte riservate ai clienti, sottoscrizioni gratuite di carte fedeltà a punti (fidelity card), etc.
* Blogging & Social Media Marketing: pubblicazione di articoli e post originali ad alto valore aggiunto, su tematiche non direttamente commerciali ma focalizzati sulla conversazione che i potenziali clienti presidiano ogni giorno online (nel  caso: il tennis), con l’obiettivo di diventare uno dei principali punti di riferimenti per chiunque voglia aggiornarsi sul tema e relative sotto-tematiche “tornei, “campioni”, “racchette”, “materiali”, “eventi”, “interviste esclusive”, etc.). Chi si interessa a un argomento nella maggior parte dei casi è di prassi un potenziale consumatore di prodotti ad esso correlati.
* Customer Relationship Manager (CRM): allo stesso tempo approccio di marketing e software che permette di monitorare il comportamento degli utenti/clienti, i loro gusti, le loro abitudini e (soprattutto) i loro acquisti con l’obiettivo di aggiornare costantemente l'offerta commerciale e i modelli di business nel tempo in base all’evolversi della domanda (arrivando talvolta perfino a prevederla);

**Conclusioni**Chiuso finalmente il cerchio, e definito il proprio presidio eCommerce, l'azienda potrà finalmente razionalizzare il proprio piano di marketing ripartendo gli investimenti digitali come segue:1. Di cosa ho assolutamente bisogno?* Portale web + eCommerce aziendale
* Blog aziendale
* Buon posizionamento sui motori di ricerca (attività SEO e Link Building)
* Social Media Marketing & Advertising
* Direct eMail Marketing

2. Di cos’altro potrei avere bisogno in un secondo tempo?* Customer Relationship Manager (CRM)
* Search Engine Marketing (campagne pay per click, es. Google AdWords)
* Forum Marketing
* Mobile Marketing & Advertising
 |

**L’esempio di un’azienda leader di settore**

|  |
| --- |
| Se considerassimo invece un’azienda leader di settore, il cui vantaggio competitivo fosse concentrato soprattutto nell’offerta per rapporto quantità/prezzo/tempistiche di consegna, e che volesse limitare gli investimenti in digital branding e comunicazione e massimizzare il traffico orientato ad acquisti “lampo” (e solo eventualmente ad una successiva fidelizzazione), quale soluzione potremmo consigliargli e in quale ordine di priorità?1. Cose di cui avrebbe assolutamente bisogno:* eCommerce o/e shop su diversi marketplace
* Buon posizionamento sui motori di ricerca (attività SEO e Link Building)
* Direct eMail Marketing
* Search Engine Marketing (campagne pay per click, es. Google AdWords)
* Campagne Retargeting (su motori di ricerca, social network, newsletter e email alert, etc.)

2. Cose di cui potrebbe aver bisogno (subito o in un secondo tempo):* Customer Relationship Manager (CRM)
* Social Media Marketing & Advertising
* Forum Marketing
* Mobile Marketing & Advertising
 |

Tuttavia, a prescindere dalla teoria e dalla strategia adottata, l’azienda più competitiva – soprattutto tra quelle che sul lungo periodo mirano ad automatizzare il più possibile il proprio marketing mix – resta quella che raggiunge il maggior numero di vendite con il minor investimento.
A questo proposito se è vero che all’inizio della vendita online la maggior parte dei brand, non avendo esperienza in materia, scelgono di affidare a risorse esterne (outsourcing) le loro attività digitali, è altrettanto vero che continuare su questa linea per anni può comportare problemi di flusso di cassa (cash flow), ma soprattutto un notevole assottigliamento dei margini di guadagno (si tratta infatti di attività molto costose; soprattutto quando ci si rivolge a professionisti che non si limitano ad aumentare i “like” e i “followers” dei canali social ma sono anche capaci di creare fatturato e benessere).
Per questo una strategia di eCommerce e Sale Performance di lungo periodo dovrebbe prevedere fin da subito un **percorso di internalizzazione delle competenze** (spesso lungo e faticoso, ma sicuramente più efficiente), iniziando magari con le expertise meno tecniche (come l’article marketing, il blogging e il social media marketing) e proseguendo via via con quelle più tecniche (come il posizionamento SEO sui motori di ricerca, attività che a lato della comunicazione richiede capacità informatiche e di programmazione lato utente e lato server di una certa complessità).

**2 - Aspetti legali del commercio elettronico**

**2.1 - Adempimenti iniziali**

Iniziare un’attività di *e-commerce* in modo professionale e continuativo richiede pochi, ma necessari adempimenti burocratici.

Precisato che la legge definisce **consumatore** la persona fisica che agisce per scopi estranei all’attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta e **professionista** la persona fisica o giuridica che agisce nell’esecuzione della propria attività imprenditoriale o professionale oppure un suo intermediario (D.lgs. 206/2005 Codice del consumo, art. 3), nel seguito della trattazione si è preferito utilizzare il termine imprese per indicare i soggetti che la legge definisce professionisti e ciò in considerazione del fatto che questa pubblicazione è rivolta proprio alle imprese.

Prescindendo dalle formalità richieste per iniziare l’attività imprenditoriale (iscrizione alla Camera di commercio, procedura Comunica) e dalle pratiche eventualmente necessarie per la vendita di specifici prodotti (ad esempio alimentari) e dagli oneri connessi all’utilizzo di eventuali strutture, magazzini, locali di vendita diretta al pubblico, osserviamo come il **D.lgs. 70/2003**, emanato in attuazione della Direttiva 2000/31/CE, stabilisca che **chi intende prestare servizi nella cosiddetta società dell’informazione abbia libero accesso a tale settore, senza necessità di un’autorizzazione preventiva,** fatte salve le eventuali disposizioni che possono riguardare i singoli servizi prestati (art. 21).
Ad esempio, per lo svolgimento dell’attività di somministrazione di alimenti e bevande, l’articolo 71 del D.lgs. 59/2010 prevede il possesso di specifici requisiti professionali e morali.
Il controllo viene dunque effettuato all’inizio dell’attività; ad esempio, la vendita al dettaglio per corrispondenza, tramite televisione o altri sistemi di comunicazione (D.lgs. 114/1998, art. 18) è soggetta a dichiarazione di inizio attività da presentarsi allo sportello unico per le attività produttive del Comune nel quale l'esercente (persona fisica o società) intende avviare l'attività (D.lgs. 59/2010).

Presentata la dichiarazione di inizio attività (ora denominata **Segnalazione Certificata di Inizio Attività, SCIA**) scaricabile dal sito web del Comune di residenza del prestatore persona fisica o nel quale ha sede la società prestatrice (si noti quindi che la sede del **prestatore di servizi prescinde dall’ubicazione del server o del sito web**), a differenza del passato ove bisognava attendere 30 giorni, si può iniziare subito l’attività e l’amministrazione ha tempo 60 giorni per accertare l'eventuale carenza di requisiti e presupposti richiesti per l'inizio dell'attività. Nel corso di tale termine l’amministrazione può emanare provvedimenti di divieto della prosecuzione dell'attività e di rimozione degli eventuali effetti dannosi, ferma restando la possibilità del richiedente di conformare l'attività ai requisiti normativi entro il termine a tal fine fissato dalla stessa amministrazione.
La Segnalazione Certificata di Inizio Attività (SCIA) deve contenere una serie di informazioni stabilite per legge (art. 19, Legge 241/1990) tra le quali:

* i requisiti di onorabilità e capacità, in particolar modo l’assenza di fallimenti e condanne penali
* il settore merceologico
* un dominio web.

Ulteriori limiti sono costituiti da:

* divieto di effettuare operazioni di vendita all’asta tramite televisione e altri sistemi di comunicazione (per le aste on line si veda oltre)
* divieto di invio di prodotti al consumatore, se non a seguito di sua specifica richiesta (è tuttavia consentito l’invio di campioni o di omaggi, purché questo non comporti alcun vincolo o spesa per i consumatori)
* divieto di esercitare il commercio all’ingrosso e al dettaglio contemporaneamente, a meno che non siano approntate sul sito due aree nettamente separate, con la chiara indicazione della rispettiva destinazione.

Da notare che i suddetti adempimenti amministrativi non si applicano ad alcune specifiche attività (D.lgs. 114/1998, art. 3.2).

**Aspetti fiscali**

|  |
| --- |
| In riferimento alla **normativa fiscale**, il commercio elettronico di beni fisici (commercio elettronico indiretto), nell'ipotesi **B2C**, rientra nell’ambito del commercio al minuto e attività assimilate di cui all’articolo 22 del Dpr n. 633/1972 e, in particolare, delle vendite per corrispondenza (articolo 22, comma 1, n. 1). Come meglio si esaminerà del paragrafo 3.2.1, le vendite on line di beni fisici sono state espressamente sono state espressamente equiparate alle vendite per corrispondenza dalla Risoluzione n. 274/E del 5 novembre 2009 dell’Agenzia delle Entrate dalla Risposta a interpello del 19 giugno 2019 n. 219, sempre dell’Agenzia delle Entrate.E’ vero che l’articolo 4, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 1998, n. 114, afferma che per commercio al dettaglio (o al minuto) deve intendersi “l’attività svolta da chiunque professionalmente acquista merci in nome e per conto proprio e le rivende su aree private in sede fissa o mediante altre forme di distribuzione, direttamente al consumatore finale”, tuttavia è da ritenere che rientrino nell’ambito delle vendite per corrispondenza di cui all’articolo 22, comma 1, n. 1, del Dpr n. 633/1972, **anche le seguenti cessioni**:•La vendita di beni di propria produzione da parte di imprese artigiane e di imprese industriali;•La vendita di beni di propria produzione da parte di imprese agricole (cosiddette “vendite dirette”).Riguardo agli aspetti autorizzativi (SCIA) si rinvia alle numerose risposte date dal Ministero dello Sviluppo Economico:In ambito unionale (paesi dell’Unione Europea), le vendite in argomento rientrano nell'ambito delle **vendite a distanza** (distance selling of goods) di cui agli articoli 33 e 34 della Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA).La normativa fiscale italiana disciplina la tipologia di vendita in argomento nei confronti di consumatori finali di altro Paese Ue nell’ambito dell’**articolo 41, comma 1, lettera b, del DL 331/1993**, facendo riferimento alle “… cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili di beni …”.L’impresa che intende svolgere il commercio elettronico di beni fisici, oltre a presentare  la già citata **SCIA** al Comune di competenza, deve indicare il proprio **numero di partita Iva** nella **home page del sito web** (art. 35, c. 1 del Dpr 633/1972); tale obbligo è previsto anche nel caso in cui il sito web sia utilizzato solo per scopi meramente propagandistici e pubblicitari dell’attività economica esercitata senza il compimento di attività di commercio elettronico (Risoluzione 60/E dell’Agenzia delle Entrate del 16 maggio 2006).Inoltre deve **comunicare** all’Agenzia delle Entrate, nella dichiarazione di inizio attività o in sede di variazione dati (Quadro B) l**’indirizzo del sito web e dei dati identificativi dell’internet service provider** (art. 35, c. 2, lett. e) del Dpr 633/1972), indicando altresì (Quadro I) l’indirizzo di posta elettronica, il numero di telefono, di fax e l’eventuale sito web diverso da quello attraverso il quale viene esercitata l’attività di commercio elettronico (già indicato nel Quadro B).**Dichiarazione inizio attività / variazione dati ai fini Iva**Nel caso in cui tale impresa intendesse svolgere la vendita sia all’ingrosso che al dettaglio, essa dovrebbe dedicare spazi separati del sito alle due tipologie di vendita (Circolare 3487 del 1° giugno 2000, Ministero dell’Industria).Sul pianto pratico, le imprese interessate soddisfano tale previsione normativa mettendo a disposizione del cliente **due diverse procedure**:•Vendita nei confronti di **consumatori finali**•Vendita nei confronti di **operatori economici.**L’operatore italiano che intenda vendere in ambito comunitario:* a operatori economici di altro Paese UE
* prodotti non sottoposti ad accisa a consumatori finali di altro Paese UE al di sopra della soglia annuale prevista
* prodotti sottoposti ad accisa a operatori economici o a consumatori finali di altro Paese UE

deve essere iscritto nella **banca dati VIES (VAT Information Exchange System).**A tal fine, in sede di dichiarazione inizio attività, occorre compilare il Quadro I - casella "Operazioni intracomunitarie".Nel caso in cui un'impresa già operante sul mercato interno italiano o all'esportazione (verso Paesi extra-UE) intenda iniziare a porre in essere operazioni intracomunitarie, essa deve verificare che il proprio numero identificativo Iva risulti iscritto nell'archivio VIES, accedendo al sito dell’Agenzia delle Entrate:  <http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies/vies.htm>**I soggetti già titolari di partita IVA**, che non hanno richiesto l'inclusione nel VIES all'avvio dell'attività, possono farlo attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite intermediari incaricati. I soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l'obbligo di consegnare al dichiarante copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia:[http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Inclusione+archivio+Vies/Scheda+Info+partite+IVA\_intra/](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Inclusione%2Barchivio%2BVies/Scheda%2BInfo%2Bpartite%2BIVA_intra/)L’obbligo di iscrizione nella **banca dati VIES** vale:* sia per i soggetti che pongono in essere cessioni e acquisti intracomunitari di beni
* sia per i soggetti che eseguono o acquistano servizi generici di cui all’art. 7-ter del Dpr 633/1972.

Riferendo la regola alla situazione di interesse della presente pubblicazione, essa vale:* sia nel caso del commercio elettronico indiretto (vendita di prodotti fisici)
* sia nel caso del commercio elettronico diretto (vendita di prodotti digitali).
 |

Tutte le informazioni necessarie per l’apertura di una società nella regione sono disponibili presso gli **uffici Registro imprese** delle Camere di commercio. Per un orientamento in merito all’avvio di un’attività imprenditoriale si segnalano inoltre i **servizi creazione d’impresa** competenti delle **Camere di commercio.**

**2.2 - Il contratto telematico**

Nelle pagine che seguono ci occuperemo di delineare le principali problematiche e le possibili soluzioni del contratto stipulato tramite Internet, riferendoci sia alle norme che disciplinano i contratti in generale, indipendentemente dalle modalità di conclusione, sia alle peculiarità del contesto della rete.

La legge definisce contratto l’accordo tra due o più soggetti volto a costituire, regolare o estinguere un rapporto giuridico patrimoniale, suscettibile, cioè, di valutazione economica (art. 1321 Codice civile).
In particolare, i**l contratto telematico è il contratto stipulato mediante l’uso di computer**, ossia l’accordo tra soggetti che utilizzano strumenti informatici tra loro collegati e che dunque non sono presenti nel medesimo luogo poiché la loro interfaccia diretta è costituita proprio dallo strumento informatico utilizzato [cfr. Demarchi, I diritti del consumatore e la nuova class action, Bologna 2010, pag. 298].
Il contratto telematico è regolato, oltre che dalle norme sui contratti, anche da specifiche disposizioni, quali quelle del D.lgs. 70/2003 attuative della Direttiva 2000/31/CE in tema di commercio elettronico nonché del D.lgs. 82/2005.

**2.2.1 - Le trattative**

Poiché il contratto ha forza di legge tra le parti (art. 1372 Codice civile), è in primo luogo importante comprendere in quale modo e, dunque, in quale momento tale vincolo venga in essere.
Infatti, fino a tale momento, ci si trova in una **fase negoziale**, di trattativa, nella quale le parti non hanno ancora obblighi reciproci ma sono comunque tenute, almeno in base al diritto italiano e di altri Paesi del mondo, a comportarsi secondo **buona fede**, evitando di commettere scorrettezze tali da ledere l’affidamento altrui (artt. 1337 e 1338 Codice civile).

È bene tenere presente che anche per i contratti stipulati in rete, specialmente per quelli conclusi tramite e-mail, è generalmente configurabile un momento negoziale, talvolta anche lungo: il fatto che si utilizzi uno strumento elettronico, non fa venir meno il dovere di buona fede. Tipico esempio di comportamento scorretto che determina una **responsabilità (precontrattuale) per danni** è quello di chi abbandona le trattative all’improvviso e senza una giusta causa, nonostante l’altra parte abbia fatto ragionevolmente affidamento sulla conclusione del contratto.

Si consideri che **non è necessariamente la legge italiana a regolare i rapporti negoziali internazionali:** per quanto riguarda la culpa in contraendo, ossia le obbligazioni extracontrattuali derivanti da trattative precontrattuali, nell’Unione europea vige il Regolamento CE 864/2007 (così detto Roma II), art. 12, il quale stabilisce che si applichi la **legge che sarebbe applicabile al contratto qualora venisse concluso**, anche se ciò non avviene.
Per la determinazione di quest’ultima dispone invece il Regolamento CE 593/2008 (così detto Roma I) in maniera differente a seconda del tipo di contratto (si veda in proposito il paragrafo 2.2.8).
Dunque, nei casi in cui fosse applicabile la legge straniera, è da considerare che quest’ultima potrebbe disporre in maniera diversa da quella italiana, con conseguente incertezza sulle regole del gioco negoziale. Nel caso della responsabilità precontrattuale, si osserva che, se nella maggior parte dei Paesi UE è generalmente considerato illegittimo l’abbandono delle trattative con le modalità sopra descritte, negli ordinamenti giuridici anglosassoni (di common law), non essendo riconosciuto alcun generale dovere di buona fede precontrattuale, ciascuna parte può legittimamente recedere dalle negoziazioni in qualsiasi momento e per qualsiasi ragione. Ciò avviene secondo il principio della sovranità dell’autonomia negoziale dei privati, sebbene talvolta, anche in tali ordinamenti, la parte danneggiata dall’improvvisa interruzione della trattativa possa trovare una qualche forma di tutela per ottenere il risarcimento del danno subìto.

**La fase precontrattuale**
In alcuni casi può, quindi, essere opportuno **disciplinare i rapporti tra le parti in fase precontrattuale**, anche qualora la trattativa si svolga con strumenti elettronici, specialmente quando si entri in rapporti con soggetti stranieri. È questa la funzione dei vari accordi che spesso vengono scambiati all’inizio del rapporto, generalmente denominati Letter of Intent, Memorandum of Understanding, Non Disclosure Agreement ecc., per mezzo dei quali le parti sono solite disciplinare vari aspetti della trattativa, tra i quali:

* l’obbligo di condurre la trattativa in buona fede, eventualmente in esclusiva, l’obbligo di informare l’altra parte su tutti gli aspetti rilevanti di cui si abbia conoscenza, l’obbligo di mantenere riservate tutte le informazioni ricevute e di non usarle se non ai fini della trattativa
* le fasi della trattativa, le relative tempistiche, quali le attività che deve svolgere ciascuna delle parti, l’imputazione dei relativi costi
* la durata della trattativa e le eventuali condizioni per il recesso
* il valore degli accordi eventualmente raggiunti in fase precontrattuale sia nel caso in cui il contratto negoziato venga stipulato sia in caso contrario
* eventuali penali per sanzionare la violazione degli accordi precontrattuali
* la legge applicabile agli accordi precontrattuali e l’autorità competente per la risoluzione delle controversie da essi eventualmente derivanti.

È tuttavia importante sapere che, non di rado, questi documenti precontrattuali presentano contenuti di tutt’altro genere, potendo valere quali proposte contrattuali oppure quali contratti preliminari oppure quali contratti definitivi, talvolta sottoposti a condizioni sospensive o risolutive: solo un’attenta analisi delle relative clausole potrà chiarire quali responsabilità si stanno assumendo con la relativa accettazione.

**2.2.2 - Gli obblighi informativi precontrattuali**

Dal dovere di correttezza nelle trattative discende, nel nostro ordinamento, quello di **trasparenza**: le parti devono scambiarsi un numero e una qualità di informazioni tali da consentir loro di pervenire a un accordo consapevolmente, quindi fornire informazioni false o reticenti può essere fonte di responsabilità, oltre ad esporre l’impresa al rischio di ingenti sanzioni amministrative.

In aggiunta al generale obbligo di trasparenza e in aggiunta agli **obblighi informativi** previsti per particolari beni o servizi, chi intende esercitare un’attività di e-commerce tramite un sito Internet deve rendere **facilmente accessibili** ai destinatari del servizio e alle autorità competenti (in modo diretto e permanente, provvedendo anche ad un puntuale aggiornamento) le seguenti **informazioni** (D.lgs. 70/2003, art. 7):

* il **nome**, la denominazione o la ragione sociale
* il domicilio o la **sede** legale
* gli **estremi** che permettono di contattare rapidamente il prestatore e di comunicare direttamente ed efficacemente con lo stesso, **compreso l'indirizzo e-mail**
* il **numero di iscrizione** al repertorio delle attività economiche, REA, o **al registro delle imprese**
* gli elementi di individuazione, nonché gli estremi, della competente **autorità di vigilanza**, qualora un'attività sia soggetta a concessione, licenza o autorizzazione
* per quanto riguarda le **professioni regolamentate**:
	+ l'ordine professionale o istituzione analoga, presso cui il prestatore sia iscritto e il numero di iscrizione
	+ il titolo professionale e lo Stato membro in cui è stato rilasciato
	+ il riferimento alle norme professionali e agli eventuali codici di condotta vigenti nello Stato membro di stabilimento e le modalità di consultazione dei medesimi
* il numero della **partita IVA** o altro numero di identificazione considerato equivalente nello Stato membro, qualora il prestatore eserciti un'attività soggetta a imposta
* l'indicazione in modo chiaro e inequivocabile dei **prezzi** e delle tariffe dei diversi servizi forniti, evidenziando se comprendono le **imposte**, i **costi di consegna** e **altri elementi aggiuntivi da specificare**
* l'indicazione delle **attività consentite** al consumatore e al destinatario del servizio e gli estremi del contratto, qualora un'attività sia soggetta ad autorizzazione o l'oggetto della prestazione sia fornito sulla base di un contratto di licenza d'uso.

**In relazione all’obbligo che grava sul prestatore di servizi tramite Internet di fornire** ai destinatari dei servizi stessi, prima della stipulazione del contratto, oltre al suo indirizzo e-mail, **altre informazioni** che consentano una rapida presa di contatto nonché una comunicazione diretta ed efficace, la Corte di Giustizia dell’Unione europea ha precisato, con sentenza in causa C-289/07, che **tali informazioni non debbono obbligatoriamente corrispondere a un numero di telefono**. Si può infatti predisporre una semplice maschera elettronica di richiesta di informazioni, tramite la quale i destinatari del servizio possono rivolgersi in Internet al prestatore di servizi, il quale risponde per posta elettronica. Fa eccezione il caso in cui il destinatario del servizio, dopo la presa di contatto per via elettronica con il prestatore di servizi, si trovi privato dell’accesso alla rete elettronica e richieda l’accesso a una via di comunicazione non elettronica.

Inoltre tutte le **comunicazioni commerciali** (in aggiunta agli obblighi informativi previsti per particolari beni o servizi), sin dal loro primo invio, devono precisare in modo chiaro e inequivoco (D.lgs. 70/2003, art. 8):

* che si tratta di **comunicazione commerciale**
* chi sia la **persona** fisica o giuridica per conto della quale è effettuata la comunicazione commerciale
* se si tratta di un'**offerta promozionale** come sconti, premi, o omaggi, e le relative **condizioni di accesso**
* se si tratta di **concorsi** o giochi promozionali (se consentiti) e le relative **condizioni di partecipazione.**

In particolare, poi, le **comunicazioni commerciali non sollecitate** devono (D.lgs. 70/2003, art. 9):

* in modo chiaro e inequivocabile, essere **identificate come tali** fin dal momento in cui il destinatario le riceve e
* contenere l'indicazione che il destinatario del messaggio **può opporsi** al ricevimento in futuro di tali comunicazioni.

Nel caso in cui i destinatari contestino la **violazione dei suddetti obblighi**, è onere dell’impresa provare che non si trattasse di comunicazione commerciale non sollecitata.

Ancora, il prestatore del servizio è tenuto a fornire ai destinatari, **prima dell’invio dell’ordine**, in modo chiaro, comprensibile e inequivocabile, ulteriori informazioni relative a (D.lgs. 70/2003, art. 12 c.1):

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

L’obbligo informativo sopra esposto ammette accordi in deroga solo nel B2B (ossia nel commercio fra imprese); è invece inderogabile nei confronti dei consumatori, e non si applica ai contratti conclusi esclusivamente mediante scambio di messaggi di posta elettronica o comunicazioni individuali equivalenti.

Infine, anche le clausole e le **condizioni generali del contratto** devono essere messe a disposizione del destinatario in fase precontrattuale, e ciò con modalità che gliene consentano la memorizzazione e la riproduzione (D.lgs. 70/2003, art. 12 c.2 e c.3)

La violazione dei doveri informativi precontrattuali, può comportare, oltre a una eventuale richiesta risarcitoria per **responsabilità precontrattuale** (ad esempio per le spese sopportate a causa delle trattative e per la perdite di chance commerciali), l’erogazione di una **sanzione amministrativa** che può arrivare sino a € 20.000 (D.lgs. 70/2003, art. 21).
In conclusione, quindi, chi intende esercitare un’attività di e-commerce deve assicurarsi che il proprio sito Internet e le proprie comunicazioni tengano conto degli obblighi informativi previsti dalla legge e osservare il generale obbligo di buona fede e trasparenza nelle trattative.

Come si è visto, prima che il contratto venga concluso, la responsabilità nella quale è possibile incorrere con un comportamento illegittimo è limitata al risarcimento dei danni subiti dall’altra parte la quale abbia confidato nella conclusione del contratto (cosiddetto interesse negativo). Dopo la conclusione del contratto, invece, si deve rispondere delle obbligazioni assunte in base alle diverse norme che regolano la responsabilità contrattuale, col rischio di essere chiamati in giudizio e condannati all’adempimento oppure a risarcire l’altra parte dei danni subiti. Da ciò l’importanza di **determinare con certezza il momento in cui il contratto si possa considerare concluso**, tema del quale ci occuperemo nei prossimi paragrafi.

**2.2.3 - La formazione dell'accordo contrattuale: sito vetrina o sito di vendita?**

Uno dei primi interrogativi che l’impresa deve porsi nella strutturazione dell’attività di e-commerce è se desideri essere presente in rete soltanto con una vetrina, procedendo a trattative e vendite per mezzo dell’e-mail, oppure se voglia vendere tramite il sito web. La relativa scelta dovrà essere effettuata alla luce delle molte variabili che caratterizzano i due scenari, non ultimi gli aspetti legali. A questo fine illustreremo i meccanismi legislativi che regolano, in ambito nazionale e internazionale, la formazione del contratto, di modo che l’impresa possa scegliere quale modalità sia più conforme alle proprie esigenze.
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).
**N.B:** Poiché la casella di posta elettronica viene equiparata dalla giurisprudenza all’indirizzo postale, è possibile escludere la stipulazione del contratto provando l’impossibilità di accedere alla propria casella elettronica per problemi attribuibili al gestore del server.

**Le regole per la proposta e la sua accettazione**

|  |
| --- |
| Altre importanti regole influiscono sulla dinamica dello scambio tra proposta e accettazione al fine di determinare la conclusione del contratto:* la proposta deve contenere tutti gli elementi essenziali del contratto alla cui conclusione è diretta; diversamente varrebbe quale mero invito a proporre. Per quanto riguarda la vendita internazionale, una proposta di contratto, rivolta a una o più persone determinate, vale quale offerta a condizione che sia **sufficientemente precisa** (ossia indichi le merci ed espressamente o implicitamente, ne fissi, anche indirettamente, quantità e prezzo) e che indichi la **volontà del proponente di essere vincolato** in caso di accettazione (art. 14 Convenzione di Vienna)
* l’accettazione deve essere conforme alla proposta, altrimenti deve considerarsi come **nuova proposta** (art. 1326 Codice civile).

La medesima regola si applica ai contratti internazionali di vendita, dato che la Convenzione di Vienna (art. 19) dispone che l'accettazione di una proposta che contenga **aggiunte, limitazioni o altre modifiche** rappresenta un rifiuto della proposta e vale come controproposta. La stessa norma precisa ulteriormente che l'accettazione che contenga **elementi complementari o diversi che non alterino sostanzialmente i termini della proposta** vale quale accettazione, a meno che il proponente (cioè l’altra parte) provveda, senza ritardo ingiustificato, a **rilevarne le differenze**, anche solo verbalmente. In caso contrario il contratto si considera concluso nei termini dell'offerta, con le modifiche comprese nell'accettazione. La norma precisa anche che sono da considerarsi “elementi che alterano in maniera sostanziale i termini della proposta” quelli che influiscono su: prezzo, pagamento, qualità e quantità delle merci, luogo e momento della consegna, limiti della responsabilità di una parte, regolamento delle controversie (cioè, in pratica, tutte le principali clausole del contratto)* l’accettazione deve pervenire al proponente nel **termine** da lui stabilito o nel termine ritenuto normalmente necessario secondo la natura dell’affare o gli usi (art. 1326 Codice civile) e la Convenzione di Vienna (art. 20) stabilisce dei criteri per il computo del termine di accettazione (data della lettera o, in subordine, del timbro sulla busta, momento in cui l'offerta perviene al destinatario se trasmessa per telefono o mediante altri mezzi istantanei di comunicazione) e precisa inoltre che il computo di detto termine comprende anche i giorni non lavorativi; tuttavia se la comunicazione non può essere consegnata l'ultimo giorno del termine, essendo questo un giorno non lavorativo, il termine si intende prorogato fino al primo giorno lavorativo seguente
* **la proposta può essere revocata** finché il contratto non sia concluso (art. 1328 Codice civile e 16 della Convenzione di Vienna).

Entrambe le norme tuttavia tutelano, seppure con modalità diverse, **l’affidamento del destinatario,** stabilendo: nel primo caso (art. 1328 codice civile) che, se l’accettante ha iniziato in buona fede l’esecuzione del contratto prima della revoca della proposta, ha diritto a un indennizzo per le spese e le perdite subite. Nel secondo caso (art. 16 della Convenzione di Vienna), che la proposta non può essere revocata se era ragionevole per il destinatario considerarla irrevocabile e se egli ha agito di conseguenza.La proposta dichiarata **irrevocabile**per un determinato periodo di tempo non può essere revocata (art. 1329 Codice civile), salvo il caso, previsto dalla sola Convenzione di Vienna (art. 15) in cui la revoca pervenga al destinatario prima o contemporaneamente alla proposta.Anche **l’accettazione può essere revocata,** purché ciò avvenga prima della conclusione del contratto, secondo l’art. 1328 Codice civile, o al più tardi, secondo la Convenzione di Vienna (art. 22), nel momento stesso in cui il contratto si sarebbe concluso. |

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 preponente**, 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 [cfr. Gallo, Trattato del contratto, v.1, Milano 2010, pp. 841 ss.].

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

**La conclusione del contratto tramite e-mail**

|  |
| --- |
| 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. |

**La conclusione del contratto tramite sito web**

|  |
| --- |
| 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.]. |

**2.2.4 - La conclusione del servizio telematico: elementi essenziali**

Sono elementi essenziali del contratto, oltre all’accordo di cui sopra, la **causa** (intesa come funzione economico sociale del contratto), l’**oggetto** (ovvero le prestazioni dedotte in contratto) e la **forma**, quando è prescritta dalla legge a pena di nullità (art. 1325 Codice civile).

La **causa** deve essere lecita; l’**oggetto** possibile, lecito, determinato o determinabile (art. 1346 Codice civile). Qualche esempio può chiarire questi concetti astratti.
Per quanto riguarda l’**oggetto**, si consideri, ad esempio, che:

* non si può vendere un bene la cui esistenza non sia immaginabile in base allo sviluppo tecnologico del momento in cui viene stipulato un contratto (si pensi a quei casi di creme miracolose con effetti istantanei che spesso circolano nel mercato telematico)
* non si possono vendere beni che la legge definisce fuori commercio, quali gli organi umani o i beni demaniali (oggetto impossibile)
* non si possono vendere armi a chi non possiede il permesso di usarle o assoldare un hacker che distrugga i siti internet dei concorrenti (oggetto illecito)
* non si può vendere un qualcosa di indeterminato come nel caso di non meglio precisati spazi pubblicitari di uno dei contraenti (oggetto indeterminato)

Per quanto riguarda la **causa**, essa, consistendo nello scambio delle prestazioni dedotte in contratto, è nulla nei casi in cui proprio questo scambio sia illecito, sebbene magari le singole prestazioni siano lecite. Ad esempio il contratto di corruzione con cui si paghi un funzionario pubblico affinché ponga in essere una condotta rientrante tra i suoi poteri: in tal caso ciò che illecito è lo scambio del denaro con tale attività. Per questi elementi non vi sono profili di particolarità nel commercio elettronico.

Qualche riflessione in più merita invece il **requisito della forma**. Infatti, **nei casi in cui la legge prescriva la forma scritta** a pena di nullità del contratto - tra i quali i più diffusi i contratti di vendita di beni immobili, i contratti aventi ad oggetto altri diritti reali su beni immobili, i contratti di locazione di durata ultranovennale e i contratti di società (art. 1350 Codice civile) - **occorre domandarsi quando lo stesso sia soddisfatto nel caso di contratto telematico**.

La legge (D.lgs. 82/2005, art. 20, c. 2) stabilisce che il documento informatico sottoscritto con **firma digitale** si presume riconducibile al titolare del dispositivo di firma e soddisfa il requisito della **forma scritta**, anche nei casi previsti a pena di nullità (art. 1350 codice civile di cui sopra), avendo altresì l’**efficacia della scrittura privata** (art. 2702 codice civile). La scrittura privata, se non disconosciuta dalla parte con cui è prodotta in giudizio, costituisce piena prova della provenienza delle dichiarazioni contenute, salvo querela di falso a mezzo di apposito procedimento giudiziario.
Si ricorda che la firma digitale consiste nell’impiego di un sistema di chiavi simmetriche, una privata e una pubblica, che consentono rispettivamente di criptare e decriptare un documento; ne consegue che la modificazione di un solo bit renderebbe non più decifrabile il documento e quindi verrebbe meno la garanzia di autenticità. In caso di uso di firma digitale, infatti, più che di problema di autenticità, si pone un problema di abuso della stessa, dato che la legge stabilisce che l’utilizzo del dispositivo di firma si presume riconducibile al titolare, ammettendo tuttavia quest’ultimo a fornire la prova contraria (D.lgs. 82/2005, art. 21, c.1).
La medesima norma dispone altresì che l’apposizione di una firma digitale basata su un certificato elettronico revocato, scaduto o sospeso equivale a mancata sottoscrizione.
Infine la legge prevede un particolare meccanismo di autenticazione della firma digitale (D.lgs. 82/2005, art. 25) da parte del pubblico ufficiale (ad esempio un notaio), ma nulla dispone in merito all’atto pubblico. Pertanto è bene tenere presente che, in tutti i casi in cui è prescritta questa forma, ad esempio ai fini della trascrizione dei contratti di vendita di beni immobili e degli altri contratti soggetti a trascrizione (art. 2643 Codice civile) non è possibile la stipulazione per via elettronica.

I documenti informatici privi di firma digitale, quali le **e-mail,** sono da considerarsi, come i fax, riproduzioni che valgono a provare in giudizio i fatti in essi rappresentati, salvo disconoscimento di conformità da parte del soggetto contro cui vengono prodotti (art. 2712 Codice civile).
Quanto all’assolvimento del requisito della forma scritta, i documenti informatici privi di firma digitale, sono soggetti alla libera valutazione dei giudici (art. 20, c.1 bis del D.lgs. 82/2005), i quali, in diverse occasioni considerano le e-mail prove scritte.

**2.2.5 - La validità del contratto telematico**

L’esistenza dei requisiti minimi richiesti dalla legge per l’esistenza di un contratto non è ancora sufficiente affinché questo possa considerarsi valido ed efficace. Tralasciando le particolari clausole del contratto che possono condizionarne l’efficacia o la risoluzione (le cosiddette **condizioni sospensive o risolutive**), ci occuperemo dei vizi idonei a rendere un contratto privo di effetti.

Nel nostro ordinamento esistono **due diverse tipologie di vizi del contratto**, che, con caratteristiche diverse, ne determinano la **nullità** o l’**annullamento**.

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 e, salvo diverse disposizioni di legge, la nullità può essere rilevata d'ufficio dal giudice e può essere fatta valere da chiunque vi abbia interesse senza limiti di tempo (salva però l’impossibilità di agire in giudizio per ottenere la restituzione di quanto indebitamento pagato, qualora sia decorso il termine decennale di prescrizione).
Le **cause di nullità** sono:

* violazione di norme imperative (cioè poste a tutela di un interesse generale)
* mancanza di uno dei requisiti essenziali del contratto (accordo, causa, oggetto, forma quando è richiesta dalla legge)
* illiceità della causa o dei motivi (purché questi siano comuni a entrambi)
* impossibilità, illiceità, indeterminatezza o indeterminabilità dell’oggetto
* tutti gli altri casi previsti dalla legge (art. 1418 Codice civile).

É possibile che sia nulla soltanto una **parte del contratto**: in tal caso la nullità travolge l’intero contratto se risulta che i contraenti non lo avrebbero concluso senza la clausola o le clausole colpite da nullità (art. 1419 Codice civile), salva la possibilità che singole clausole nulle siano sostituite di diritto da norme imperative (art. 1339 Codice civile).
In tema di validità del contratto è importante trattare delle **condizioni generali di contratto** predisposte da uno dei contraenti, strumento molto utilizzato sui siti di e-commerce.

La legge stabilisce siano efficaci nei confronti dell'altro se, al momento della conclusione del contratto, questi le conosceva o avrebbe dovuto conoscerle qualora si fosse comportato con ordinaria diligenza (art. 1341, c.1 Codice civile). Con riferimento ai contratti telematici nel B2B, è stato ritenuto sufficiente, ai fini della conoscibilità delle condizioni generali, il fatto che sul sito Internet del venditore “venga dato risalto al richiamo e la postazione contenente la clausola richiamata sia accessibile mediante il relativo collegamento elettronico (link)” [Tribunale Catanzaro, ordinanza n. 18 del 30 aprile 2012, pubblicata su www.ilcaso.it]. In senso contrario, invece, si è autorevolmente pronunciata, con riferimento al B2C, la Corte di Giustizia dell’Unione europea con sentenza del 5 luglio 2012 in causa C-49/11.

Si consideri inoltre che le suddette condizioni generali di contratto predisposte da uno dei contraenti possono contenere alcune particolari **clausole**, dette **vessatorie**, che non hanno effetto, se non sono **specificamente** **approvate per iscritto** (art. 1341, c. 2 Codice civile). Tale requisito è assolto, nel commercio tradizionale, dalla tipica seconda firma in calce al relativo richiamo.
La giurisprudenza ha precisato che tali clausole devono formare oggetto di una approvazione separata, specifica, autonoma e distinta dalla sottoscrizione delle altre condizioni del contratto, dato che l’obiettivo della norma è che venga richiamata l'attenzione del contraente sul significato di una determinata e specifica clausola a lui sfavorevole. Pertanto il richiamo in blocco di tutte le condizioni generali di contratto o di gran parte di esse, comprese quelle prive di carattere vessatorio, e la sottoscrizione indiscriminata di esse, sia pure sotto l'elencazione delle stesse secondo il numero d'ordine, non è ritenuta utile dalla giurisprudenza per determinare validità ed efficacia di quelle vessatorie.
Trattandosi di commercio elettronico, com’è possibile assolvere al requisito della specifica approvazione per iscritto? In tali casi la doppia sottoscrizione dovrà avvenire mediante l’**apposizione della firma digitale**, che, come si è detto,assolve per legge al requisito della forma scritta, mentre non è certo, allo stato, che altri strumenti di accettazione possano considerarsi sufficienti.

**Le condizioni vessatorie**

|  |
| --- |
| Sono considerate vessatorie le condizioni che stabiliscono, a favore di chi le ha predisposte:* **limitazioni di responsabilità** (quali le condizioni che spesso si trovano nelle clausole di garanzia). Per quanto riguarda il contratto di vendita, si consideri che una parte della giurisprudenza italiana considera infatti vessatoria, richiedendone quindi la specifica approvazione scritta (c.d. ‘doppia firma’) per la sua validità, la clausola che esclude o limita la garanzia per i vizi di cui all’articolo 1490 codice civile (Cass. 12759/1993; Cass. 4474/1988; v. anche Cass. 3418/1993, sentenza che si è pronunciata su di una clausola di rinuncia dell'azione di risoluzione da parte dell'acquirente) e così anche in caso di clausole che limitino la garanzia per vizi stabilita dall'art. 1490 c.c. a quella contrattuale di buon funzionamento (Cass. 4474/1988). Si rileva invero anche un diverso orientamento, secondo cui sarebbe valida la clausola di esclusione della garanzia per vizi del bene compravenduto, anche se non specificamente sottoscritta ai sensi dell'art. 1341 c.c. (App. Firenze 26 gennaio 2011, in Obbl. e Contr., 2011, 5, 387).
* **facoltà di recedere** dal contratto (il recesso consiste nella possibilità di sciogliere unilateralmente il contratto, dunque senza il consenso della controparte)
* **facoltà di sospendere l'esecuzione** del contratto (nei contratti telematici è tipico il caso in cui i gestori di siti internet sui quali si svolgono negoziazioni di vari prodotti si riservino, in determinate circostanze, di sospendere gli account dei clienti).

Sono inoltre considerate vessatorie le condizioni che sanciscono, a carico dell'altro contraente:* **decadenze** (ad esempio, sempre nelle clausole di garanzia, previsione di particolari termini per la denuncia di vizi di conformità)
* **limitazioni alla facoltà di opporre eccezioni** (ad esempio le clausole che vietano di sospendere i pagamenti in presenza di inadempimenti nella fornitura)
* **restrizioni alla libertà contrattuale** nei rapporti coi terzi (ad esempio le clausole di non concorrenza, quale il divieto di vendere un certo bene sulla medesima piattaforma on line)
* **tacita proroga o rinnovazione** del contratto (con riferimento, dunque, alla durata del contratto)
* **clausole compromissorie** o **deroghe alla competenza dell'autorità giudiziaria** (si tratta dei classici casi in cui si prevede che le controversie eventualmente derivanti dal contratto debbano essere decise tramite arbitrato oppure da un tribunale diverso da quello che sarebbe competente territorialmente. Si segnala che sul web si possono rinvenire clausole che prevedono l’intervento del gestore del sito Internet, il quale si riserva di svolgere indagini, potendo giungere talvolta anche a prelevare il denaro o eventuali crediti maturati dagli utenti del sito per trasferirli alla parte che ha subito l’inadempimento).

Da notare che il requisito della specifica approvazione scritta è assolto, secondo la giurisprudenza, soltanto allorché il richiamo sia effettivamente idoneo a consentire al contraente la specifica valutazione dell’onerosità delle clausole predisposte dall’altro. In particolare il riferimento non solo alle clausole onerose ma anche ad altre pattuizioni del testo contrattuale è considerato inidoneo tal fine (Cass. 12183/1991). E’ il caso del c.d. ‘richiamo cumulativo’, che ricorre quando la specifica approvazione viene riferita non solo alle clausole vessatorie ma anche ad altre pattuizioni contrattuali. Si ritiene configurato il richiamo cumulativo, sia quando esso è riferito a tutte le condizioni del contratto, sia quando sono indistintamente richiamate più clausole del contratto, di cui solo alcune siano vessatorie, dovendosi ritenere non garantita l'attenzione del contraente che subisce il contratto verso la clausola a lui sfavorevole, compresa fra le altre richiamate e quindi resa non facilmente conoscibile proprio perché confusa tra quelle (da ultimo Cass. 9492/2012).Attenzione, quindi, che le clausole che maggiormente tutelano l’impresa, che a questo fine infatti le inserisce nelle proprie condizioni generali di contratto – pensiamo alla clausola di garanzia, potrebbero risultare inutili se non è assolto il requisito legislativo della ‘specifica approvazione scritta’, il che accade, ad esempio, in caso di richiamo cumulativo a tutte le clausole del contratto o comunque anche a clausole non vessatorie.**L’annullabilità del contratto**In caso di **annullabilità**, invece, il contratto può essere impugnato solo dalla parte nel cui interesse il diritto è previsto e, in caso di annullamento, gli effetti del contratto vengono meno sin dal momento della sua conclusione (fatti salvi i diritti dei terzi anteriori alla trascrizione della domanda di annullamento).**Il contratto è annullabile nei casi di:*** **incapacità** di una delle parti a contrattare (ad esempio perché minorenne o incapace di intendere o di volere, art. 1425 Codice civile)
* **consenso dato per errore** (se quest’ultimo è essenziale ed è riconoscibile dall'altro contraente, art. 1428 Codice civile)
* **consenso 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 Codice civile)
* **consenso estorto con violenza** (intesa come minaccia o prospettazione di un male ingiusto, anche se esercitata da un terzo, art. 1434 codice civile).

Esempi di **errori** che, se riconoscibili dall’altro contraente (alla luce del contenuto del contratto, delle circostanze e delle qualità dei contraenti) ed essenziali, possono consentire l’annullamento sono [cfr. Galgano, Trattato di diritto civile, Padova 2010, p. 361]:* l’**errore sulla natura o sull’oggetto del contratto**, ad esempio la stipula di un contratto che si ritiene essere a titolo gratuito mentre poi è oneroso (ipotesi assai frequente su Internet); la stipula di un contratto di acquisto mentre si riteneva di stipulare un contratto di leasing; l’acquisto di titoli credendo che siano obbligazioni e invece sono azioni
* l’**errore sulle qualità dell’oggetto**, ad esempio se si acquista un bene ritenendo che lo stesso abbia le caratteristiche che servono mentre invece non le possiede (si pensi al caso in cui una persona venda un cellulare credendo erroneamente che lo stesso non abbia una funzione che quella persona ritiene essenziale). É irrilevante l’errore sul valore: non si può ricorrere al giudice per porre rimedio a un cattivo affare. Si badi bene però che l’errore di calcolo non dà luogo ad annullamento, ma solo a rettifica, salvo che non si traduca in errore sulla quantità
* l’**errore sull’identità o sulle qualità dell’altro contraente**, ipotesi rilevante soltanto per quei contratti ove risulta effettivamente determinante l’identità dei contraenti, considerato il rapporto fiduciario tra di essi intercorrente
* **a prescindere dagli errori di diritto** (ignoranza di una legge o di un regolamento, come ad esempio nel caso di chi compra una villa ignorando il piano regolatore), che sono rilevanti soltanto qualora costituiscano la ragione esclusiva o principale del contratto, è altresì possibile che un contratto venga annullato nei casi in cui un soggetto dichiari qualcosa di diverso da ciò che vuole (ad esempio quando si dice di voler comprare a € 1.000, quando si vuole comprare a € 100).

Il **dolo**, invece, non è nient’altro che l’altrui induzione in errore (che può rivelarsi anche in comportamenti omissivi, tacendo, ad esempio, sui vizi di un bene). Pertanto, è necessario che tale errore abbia le caratteristiche sopra indicate. Un contratto è annullabile per dolo quando si vendono merci prive delle qualità menzionate sull’involucro o vantate dal venditore (ad esempio olio di oliva mentre in verità è di semi). Laddove non si riscontrino i raggiri si potrebbe ipotizzare una responsabilità contrattuale per inadempimento.L'annullamento del contratto può essere richiesto solo dalla parte che ha subito i raggiri o la minaccia, oppure che è incorsa in errore, o che era incapace. Può inoltre essere richiesto:* solo entro cinque anni dal giorno in cui è stato scoperto l'errore o il dolo o è cessata la violenza, lo stato d'interdizione o d'inabilitazione, e l’eventuale minore ha raggiunto la maggiore età
* quando l'annullabilità dipende da vizio del consenso o da incapacità legale.

Negli altri casi, il termine decorre dal giorno della conclusione del contratto. Oltre il termine di prescrizione, comunque, pur non essendo più possibile agire in giudizio per ottenere l’annullamento del contratto, è comunque possibile opporre l’annullabilità se chiamati in causa dall’altra parte per ottenere l’esecuzione del contratto, anche se è prescritta l’azione per farla valere (art. 1442 Codice civile). |

**Cosa accade se a concludere un contratto telematico è un minore, ad esempio utilizzando la carta di credito di un genitore?**

|  |
| --- |
| Secondo alcuni interpreti tale contratto non sarebbe annullabile in quanto troverebbe applicazione la regola generale per cui il contratto non è annullabile se il minore ha con raggiri occultato la sua minore età (art. 1426 Codice civile). Secondo questa tesi, infatti, posto che la semplice dichiarazione fatta dal minore di essere maggiorenne non è di ostacolo all'impugnazione del contratto (art. 1426 Codice civile), l’utilizzo della carta di credito potrebbe essere sufficiente a integrare il requisito dei raggiri, quindi i genitori non potrebbero chiedere al giudice che annulli il contatto.Secondo altra tesi, invece, che ci pare preferibile, si applicano al caso le norme in materia di rappresentanza, secondo cui il minore agisce come rappresentante dei genitori, soltanto però nel caso di contratti di modico valore. Diversamente – cioè nei casi in cui il contratto abbia un valore elevato – è invece onere di chi conclude il contratto accertarsi, con mezzi idonei, dell’identità e dell’età dell’altro contraente, pena l’annullabilità del contratto (art. 1389 Codice civile). |

**Il caso del contratto B2B**

|  |
| --- |
| Anche nel B2B, cioè quanto chi conclude il contratto telematico è un’impresa (o altro “professionista”, ossia non un consumatore) si pongono i medesimi problemi del contratto concluso off line in relazione al **potere di impegnare l’impresa acquirente**, che, nella rapidità e informalità del commercio elettronico, non viene in genere accertato. A tale proposito si può sostenere che i **dipendenti** dell’impresa cliente ne siano dei **procuratori** (articolo 2209 codice civile), ossia soggetti che, in base a un rapporto continuativo, abbiano il potere di compiere per l’imprenditore gli atti pertinenti all'esercizio dell'impresa, pur non essendovi preposti. Si tratta infatti di ausiliari subordinati, di grado inferiore rispetto all’**institore**, in quanto, a differenza di quest’ultimo, non sono posti a capo dell'impresa o di un ramo di una sede secondaria, e non sono degli ausiliari con funzioni direttive, perché il loro potere decisionale è circoscritto a un determinato settore dell'impresa (ad esempio il direttore del settore acquisti, il dirigente del personale, il direttore del settore pubblicità). Altrimenti il dipendente potrebbe aver avuto dall’imprenditore una procura di fatto a trattare, inclusa la conclusione dei contratti, con i terzi, i quali potrebbero trovare tutela nel **principio dell’apparenza**, volto a tutelare l’affidamento dei terzi e quindi la certezza dei traffici commerciali. A parte quanto espressamente previsti dalla legge, uno dei casi nei quali si è fatta maggior applicazione del predetto principio generale è proprio quello della rappresentanza apparente, con riferimento alla quale la giurisprudenza ha voluto riconoscere una tutela più forte del terzo di buona fede (cioè, nel nostro caso, dell’esercente dell’attività di *e-commerce*), ritenendo che l’impresa acquirente non possa invocare la disciplina del *falsus procurator* senza ratifica, e quindi rimanga vincolata al contratto stipulato da chi non ne aveva i poteri qualora sia ravvisabile un comportamento di quest’ultimo che possa essere considerato doloso, colposo, commissivo o anche omissivo, tale da giustificare nel terzo la ragionevole convinzione che al rappresentante fosse stato effettivamente e validamente conferito il relativo potere.Anche nel commercio elettronico, è quindi consigliabile accertare l’identità del cliente e, nel caso in cui si tratti di B2B, conviene che la persona che agisce abbia il potere di rappresentare l’impresa con cui si sta per concludere il contratto telematico. |

Sul piano del commercio elettronico, altrettanto interessante è il discorso relativo ai **vizi del consenso**. Si pensi ad esempio a chi intenda acquistare un prodotto diverso da quello selezionato con un click. In tali casi occorrerà valutare caso per caso, considerato che, l’immediatezza tipica dei contratti telematici e l’oggettivizzazione dello scambio rendono evidentemente sottili i confini della riconoscibilità dell’errore.

**2.2.6 - Gli obblighi informativi post-contrattuali**

Una volta concluso il contratto, l’impresa deve fornire ricevuta dell'ordine, fornendo, senza ingiustificato ritardo e per via telematica, le seguenti informazioni (D.lgs. 70/2003, art. 13):

* riepilogo delle **condizioni** generali e particolari applicabili al **contratto**
* informazioni relative alle **caratteristiche essenziali del bene o del servizio**
* indicazione dettagliata del **prezzo**, dei **mezzi di pagamento**, del **recesso**, dei **costi di consegna** e dei **tributi** applicabili.

La norma precisa che il suddetto obbligo di informativa può essere derogato, per accordi tra le parti, solo nel B2B e che il medesimo obbligo non si applica ai contratti conclusi esclusivamente mediante scambio di messaggi di posta elettronica o comunicazioni individuali equivalenti.

Oltre a ciò, naturalmente, una volta concluso il contratto, le parti devono eseguire con diligenza e buona fede le rispettive obbligazioni e il vincolo contrattuale non verrà meno sino all’adempimento di entrambe le parti, salvo:

* scioglimento anticipato in caso di risoluzione consensuale
* recesso (scioglimento unilaterale previsto per i consumatori da apposita clausola contrattuale o per legge)
* inadempimento
* clausola risolutiva espressa.

**2.2.7 - Check list delle clausole contrattuali**

L’attenzione prestata agli aspetti particolari dell’e-commerce non deve far dimenticare che **un contratto concluso per via telematica è pur sempre** un contratto, con tutte le problematiche che si incontrano quando il contratto è concluso off line.

Per questo motivo ci pare utile ricordare quali siano gli **aspetti più importanti da disciplinare** quando si conclude, anche telematicamente, un **contratto di vendita** (tipologia contrattuale molto diffusa in rete):

* definizione dell’**oggetto** del contratto, preferibilmente tramite schede tecniche che stabiliscano e che formino parte integrante del contratto tramite un richiamo espresso dello stesso e ciò allo scopo di definire la portata delle obbligazioni del venditore relative alla conformità dei beni venduti, al fine di evitare l’applicazione dei criteri suppletivi previsti dalla legge
* definizione delle **modalità di consegna**, tenuto conto della suddivisione dei costi, degli oneri e dei rischi connessi al trasporto della merce. È consigliabile fare riferimento (eventualmente anche nel commercio interno) agli INCOTERMS della Camera di Commercio Internazionale, che offrono condizioni chiare e molto praticate nel commercio internazionale
* definizione del **tempo di consegna**, tenuto conto che ogni inadempimento è fonte di responsabilità per i danni eventualmente causati all’altra parte, è consigliabile prevedere una clausola penale per gli eventuali ritardi (ed eventualmente per altri possibili inadempimenti) che renda limitata e prevedibile la propria responsabilità di venditori in caso di ritardi nella consegna. Per contenere quantitativamente questa responsabilità si può prevedere una penale:
	+ di entità ridotta (in genere in percentuale del prezzo dei prodotti consegnati in ritardo)
	+ o che decorra lentamente (esempio a settimane e non a giorni)
	+ con un periodo di franchigia iniziale, ossia un primo periodo di ritardo consentito, che non dia luogo all’applicazione della penale
	+ con un tetto massimo fissato, oltre al quale la penale non aumenta nonostante il protrarsi del ritardo.

Si tenga comunque conto che la legge italiana (art. 1229 Codice civile), così come altre, non consente l’esclusione o la limitazione della responsabilità nei casi di colpa grave o dolo

* definizione delle **condizioni di garanzia,** stabilendo:
	+ la **durata** della garanzia e il relativo decorso
	+ la procedura da osservare, a pena di decadenza, per la **denuncia dei difetti,** incluse modalità (esempio per iscritto) e termine massimo per tale adempimento, nonché il momento dal quale decorre
	+ i **rimedi esclusivi** cui si impegna il venditore (ad esempio, a seconda della natura del bene e della gravità del difetto, riparazione o sostituzione dei beni, riduzione o restituzione del prezzo) e la suddivisione tra le parti dei relativi **oneri** (ad esempio a spese e rischio di quale parte vengano trasportati i prodotti da riparare o sostituire e quelli riparati o sostituiti)
	+ eventuali cause di **esonero da responsabilità**, ad esempio a seconda della natura del bene, violazione di condizioni di uso e manutenzione (previste preferibilmente in contratto o in documentazione tecnica da esso richiamata) o violazione di condizioni di conservazione durante trasporto e stoccaggio
	+ eventuali **franchigie** e **limiti massimi di responsabilità** (esempio valore del contratto)
* definizione delle modalità di **pagamento**, anche se lo strumento più utilizzato nei contratti conclusi mediante point and click è la carta di credito. In tal caso si presti attenzione al contratto con l’istituto di credito erogatore del servizio. È anche utilizzato il contrassegno: in tal caso si presti attenzione al contratto col vettore. Per quanto riguarda il pagamento tramite PayPal, particolarità del commercio elettronico, si consideri che il servizio offerto dall’omonimo istituto di credito lussemburghese richiede comunque l’utilizzo di un conto corrente bancario o di una carta di credito o prepagata e comporta l’accettazione di condizioni contrattuali che prevedono anche il potere di PayPal di risolvere le contestazioni che derivano dai contratti conclusi tra i suoi utenti, con il diritto di imporre rimborsi, anche tramite prelievi diretti dai conti degli utenti stessi.
* previsione in forma scritta di clausola di **riserva della proprietà,** che stabilisce che la proprietà del bene venduto passi al compratore solo a seguito dell’integrale pagamento del prezzo, con il vantaggio di poter richiedere la restituzione del bene non pagato anche in caso di fallimento del compratore, alle condizioni che la clausola:
	+ risulti da atto scritto avente data certa anteriore al pignoramento
	+ sia confermata nelle singole fatture delle successive forniture aventi data certa anteriore al pignoramento e regolarmente registrate nelle scritture contabili
	+ se la vendita ha per oggetto macchine, sia annotata in apposito registro presso la cancelleria del tribunale nella cui giurisdizione è sita la macchina (art. 1524 codice civile e art. 11 D.lgs. 231/2002).

Particolare attenzione è poi da riservare alla pattuizione della clausola di riserva della proprietà anche in Paesi stranieri, ove, come in Italia, la legge locale potrebbe imporre particolari adempimenti e requisiti formali

* scelta della **legge italiana** quale legge regolatrice del rapporto
* scelta del **tribunale italiano** competente per la sede dell’impresa per decidere le controversie con clienti italiani o di altri Paesi UE e dell’arbitrato della Camera Arbitrale del Piemonte per le controversie con clienti di Paesi extra-UE. Nel contesto dell’e-commerce merita ricordare che, per il recupero dei crediti transfrontalieri, cittadini comunitari, imprese e consumatori, possono oggi usufruire di due semplici e rapide procedure, che non necessitano dell’assistenza dell’avvocato e si articolano tramite moduli standard in tutte le lingue dell’UE: il procedimento europeo d’ingiunzione di pagamento di cui al Regolamento 1896/2006/CE e, per le controversie di modesta entità (sino a € 2.000) il Regolamento 861/2007/CE.

**2.2.8 - I contratti stipulati con i consumatori**

Una disciplina particolare si applica ai contratti stipulati con il consumatore (si ricorda che tale termine indica qualsiasi persona fisica che agisca con finalità non riferibili all'attività commerciale, imprenditoriale o professionale eventualmente svolta - art. 2 D.lgs. 70/2003).

**La legge applicabile e l’autorità giudiziaria competente**
Si consideri che, nei contratti col consumatore, sia la **legge applicabile** al contratto internazionale (Regolamento CE/593/2008, art. 6) sia la determinazione dell’**autorità giudiziaria** competente a conoscere le eventuali controversie, sia nei contratti tra italiani (art. 33 D.lgs. 70/2003) sia nei contratti internazionali (Regolamento CE/44/2001, art. 16), dipende dal **domicilio** del consumatore.
Quanto alla legge applicabile, il Regolamento CE/593/2008 stabilisce che il contratto concluso da un consumatore con un’impresa (o altro “professionista”) sia disciplinato dalla legge del Paese ove il consumatore ha la propria residenza abituale; le parti possono scegliere una legge diversa, senza, tuttavia, privare il consumatore della protezione assicuratagli dalle disposizioni della legge del suo Paese alle quali non è consentito derogare contrattualmente. Le predette norme non si applicano ad alcuni particolari contratti, tra cui i contratti di fornitura di servizi che debbano essere forniti esclusivamente in un Paese diverso da quello del consumatore (art. 6).

**Gli obblighi informativi**
Poiché il contratto telematico è un contratto concluso a distanza, l’impresa è soggetta a **particolari obblighi informativi**, che si aggiungono a quelli già esposti. Prima della conclusione di qualsiasi contratto a distanza, il consumatore deve ricevere, in tempo utile, le seguenti informazioni (art. 52 Codice del consumo):

* **identità** dell’impresa e, in caso di contratti che prevedono il pagamento anticipato, l'**indirizzo** dell’impresa
* **caratteristiche essenziali** del bene o del servizio
* **prezzo** del bene o del servizio, comprese tutte le **tasse** e le **imposte**
* **spese** di consegna
* **modalità** del pagamento, della consegna del bene o della prestazione del servizio e di ogni altra forma **di esecuzione del contratto**
* esistenza del **diritto di recesso** o di esclusione dello stesso, ai sensi dell'art. 55 c.2
* modalità e tempi di **restituzione o di ritiro del bene** in caso di esercizio del diritto di recesso
* **costo** dell'utilizzo della tecnica di **comunicazione a distanza**, quando è calcolato su una base diversa dalla tariffa di base
* **durata** della validità dell'**offerta** e del prezzo
* **durata minima del contratto** in caso di contratti per la fornitura di prodotti o la prestazione di servizi a esecuzione continuata o periodica.

Delle suddette informazioni il consumatore, salvo alcune eccezioni, deve ricevere conferma per iscritto o, a sua scelta, su altro supporto duraturo a sua disposizione e a lui accessibile, prima o al più tardi al momento dell’esecuzione del contratto. Entro tale termine e nelle stesse forme devono anche essere fornite al consumatore le seguenti informazioni (art. 53 Codice del consumo in recepimento della Direttiva 97/7/CE sui contratti a distanza):

* condizioni e modalità di esercizio del **diritto di recesso**
* indirizzo della **sede dell’impresa** a cui il consumatore può presentare reclami
* indicazioni sui servizi di **assistenza** e sulle **garanzie** commerciali esistenti
* condizioni di **recesso** dal contratto in caso di durata indeterminata o superiore a un anno.

In proposito si consideri che la Corte di Giustizia dell’Unione europea, con sentenza del 15 luglio 2012 in causa C-49/11, ha chiarito che, quando le informazioni che si trovano sul sito Internet del venditore sono rese accessibili solamente attraverso un **link comunicato al consumator**e, tali informazioni non sono né “fornite” a tale consumatore né “ricevute” da quest’ultimo, come invece prescrive l’art. 5 c. 1 della Direttiva 97/7/CE. La Corte precisa, infatti, che un sito Internet non può essere considerato un «supporto duraturo» ai sensi del medesimo art. 5 c. 1, in quanto non garantisce al consumatore, analogamente a un supporto cartaceo, il possesso delle informazioni menzionate in tale disposizione per consentirgli di far valere, all’occorrenza, i suoi diritti.

Si consideri, inoltre che l'informazione sul diritto di recesso deve essere fornita nel corso della **presentazione** del prodotto o del servizio oggetto del contratto, compatibilmente con le particolari esigenze poste dalle caratteristiche dello strumento impiegato e dalle relative evoluzioni tecnologiche e deve essere anche fornita **per iscritto**, con le modalità previste sopra, **non oltre il momento della consegna della merce**.
In merito a questi obblighi si rimanda anche alla scheda dedicata scaricabile a fine paragrafo.

**Le clausole vessatorie**

|  |
| --- |
| Per quel che concerne le **clausole vessatorie**, secondo il Codice del consumo esse devono considerarsi **nulle** se contenute in contratti con i consumatori, a prescindere dal requisito della specifica approvazione scritta (paragrafo 2.2.5). Sebbene, il Codice del consumo faccia salve le clausole oggetto di trattativa, pare in concreto improbabile che una effettiva trattativa possa intervenire nei contratti telematici conclusi mediante la tecnica del point and click, quindi l’impresa che commercia per via elettronica con i consumatori deve avere presente l’invalidità di questo tipo di clausole.Si considerano **vessatorie**, e **quindi nulle**, a prescindere dalla loro doppia sottoscrizione, le clausole che, malgrado la buona fede, determinano, a carico del consumatore, un **significativo squilibrio dei diritti e degli obblighi** derivanti dal contratto.Innanzitutto si consideri che sono **comunque nulle**, anche se hanno costituito oggetto di trattativa, le clausole che abbiano per oggetto o per effetto di (articolo 36 Codice del consumo):* escludere o limitare la responsabilità dell’impresa in caso di **morte o danno alla persona** del consumatore, risultante da un fatto o da un'omissione dell’impresa
* escludere o limitare le azioni o i **diritti del consumatore** nei confronti dell’impresa o di un'altra parte in caso di inadempimento totale o parziale o di adempimento inesatto da parte dell’impresa
* prevedere l'**estensione dell'adesione** del consumatore a clausole che non ha avuto la possibilità di conoscere prima della conclusione del contratto.

**Questa è ipotesi piuttosto frequente nei contratti on line**: molto spesso infatti le condizioni generali sono riportate in finestre di dialogo diverse da quella in cui si dichiara di accettarle, la cui presa visione, tramite link, risulta quindi opzionale e potrebbe dunque anche essere successiva alla conclusione del contratto; altre volte si rinviene un mero richiamo alle condizioni contrattuali senza che nemmeno compaia un link che permetta di accedervi, con onere quindi del consumatore di ricercare dette condizioni su tutto il sito web, talvolta senza successo. In ciò si constata una notevole differenza con il B2B, dato che in tale contesto, come già esposto al paragrafo 2.2.6, la giurisprudenza ha ritenuto sufficiente, ai fini della conoscibilità delle condizioni generali, il fatto che sul sito Internet dell’impresa venisse dato risalto al richiamo e la postazione contenente la clausola richiamata fosse accessibile mediante il relativo linkLa nullità di queste clausole opera soltanto a vantaggio del consumatore e può essere rilevata d'ufficio dal giudice.**Si presumono vessatorie**, inoltre, fino a prova contraria, le clausole che hanno per oggetto, o per effetto, di (articolo 33 Codice del consumo):* escludere o limitare il **diritto del consumatore di compensare i propri debiti**nei confronti dell’impresa con crediti nei confronti di quest'ultima
* prevedere un **impegno definitivo** del consumatore mentre l'esecuzione della prestazione dell’impresa è subordinata a una condizione il cui adempimento dipende unicamente dalla sua volontà
* consentire all’impresa di **trattenere una somma di denaro** versata dal consumatore se quest'ultimo non conclude il contratto o recede da esso, senza prevedere il diritto del consumatore di esigere dall’impresa il doppio della somma corrisposta se è quest'ultimo a non concludere il contratto oppure a recedere
* imporre al consumatore, in caso di **inadempimento** o di ritardo nell'adempimento, il pagamento di una somma di denaro a titolo di risarcimento, clausola penale o altro titolo equivalente d**'importo manifestamente eccessivo**
* riconoscere solo all’impresa e non anche al consumatore la facoltà di **recedere** dal contratto, nonché consentire all’impresa di trattenere anche solo in parte la somma versata dal consumatore a titolo di corrispettivo per prestazioni non ancora adempiute, quando sia l’impresa a recedere dal contratto
* consentire all’impresa di **recedere** da contratti a tempo indeterminato **senza un ragionevole preavviso**, tranne nel caso di giusta causa
* stabilire un **termine eccessivamente anticipato** rispetto alla scadenza del contratto per comunicare la **disdetta** al fine di evitare la tacita proroga o rinnovazione
* consentire all’impresa di **modificare unilateralmente** le clausole del contratto ovvero le caratteristiche del prodotto o del servizio da fornire, senza un giustificato motivo indicato nel contratto stesso (sono diffusi on line i casi in cui il gestore di un sito, ad esempio, si riserva questo diritto, indicando soltanto motivazioni generiche)
* stabilire che il **prezzo** dei beni o dei servizi **non venga determinato** sino al momento della consegna o della prestazione
* consentire all’impresa di **aumentare il prezzo** del bene o del servizio senza che il consumatore possa recedere se il prezzo finale è eccessivamente elevato rispetto a quello originariamente convenuto
* riservare all’impresa il potere di **accertare la conformità** del bene venduto o del servizio prestato a quello previsto nel contratto o conferirgli il diritto esclusivo d'**interpretare** una clausola qualsiasi del contratto
* limitare la responsabilità dell’impresa rispetto alle obbligazioni derivanti dai contratti stipulati in suo nome dai mandatari (ad esempio agenti) o subordinare l'adempimento delle suddette obbligazioni al rispetto di particolari formalità
* limitare o escludere l'opponibilità dell'**eccezione d'inadempimento** da parte del consumatore (cioè impedire o limitare la facoltà del consumatore di non adempiere alle proprie obbligazioni, ad esempio di pagamento, fintantoché l’impresa non ha adempiuto o offerto di adempiere alle proprie obbligazioni)
* consentire all’impresa di **sostituire un terzo a sé** nei rapporti derivanti dal contratto, anche nel caso di preventivo consenso del consumatore, qualora risulti diminuita la tutela dei diritti di quest'ultimo
* sancire a carico del consumatore **decadenze**, limitazioni della facoltà di opporre **eccezioni**, deroghe alla **competenza** dell'autorità giudiziaria, limitazioni all'adduzione di prove, inversioni o modificazioni dell'onere della **prova**, restrizioni alla **libertà contrattuale** nei rapporti con i terzi (esempi di queste clausole sono già stati forniti nel paragrafo 2.2.6 in tema di condizioni generali ai sensi dell’art. 1341 del Codice civile)
* stabilire come sede del **foro competente** sulle controversie località diversa da quella di **residenza o domicilio** elettivo **del consumatore**
* prevedere l'alienazione di un diritto o l'assunzione di un obbligo come subordinati a una **condizione sospensiva** dipendente dalla mera volontà dell’impresa a fronte di un'obbligazione immediatamente efficace del consumatore, salva comunque la nullità delle clausole meramente potestative (ossia le clausole che condizionano l’alienazione di un diritto o l’assunzione di un dovere alla mera volontà di una delle parti, art. 1355 Codice civile)
* imporre al consumatore che voglia accedere ad una procedura di risoluzione extragiudiziale delle controversie prevista dallo stesso Codice del consumo, di rivolgersi esclusivamente ad un'unica tipologia di organismi **ADR** o ad un unico organismo ADR
* rendere **eccessivamente difficile** per il consumatore l'esperimento della procedura di risoluzione extragiudiziale delle controversie prevista dallo stesso Codice del consumo.

La norma prevede poi una serie di regole specifiche peri servizi finanziari.Il Codice del consumo (art. 34) prevede che la **valutazione della vessatorietà** di una clausola vada effettuata tenendo conto del contesto generale, ossia della natura del bene o del servizio oggetto del contratto e facendo riferimento alle circostanze esistenti al momento della sua conclusione ed alle altre clausole del contratto medesimo o di un altro contratto collegato o da cui dipende. Si noti che la valutazione del carattere vessatorio della clausola non attiene alla determinazione dell’oggetto del contratto, né all’adeguatezza del corrispettivo dei beni e dei servizi, purché tali elementi siano individuati in modo chiaro e comprensibile. Si noti inoltre che non si considerano vessatorie le clausole che siano state oggetto di trattativa individuale ma che grava sull’impresa l’onere di provare che le clausole siano state oggetto di specifica trattativa con il consumatore. Inoltre, il Codice del consumo (art. 35) prevede che le clausole proposte al consumatore per iscritto debbano sempre essere redatte in modo chiaro e comprensibile e che, in caso di dubbio sul senso di una clausola, prevalga l’interpretazione più favorevole al consumatore.Si ricorda che le clausole considerate vessatorie ai sensi degli articoli 33 e 34 del Codice del consumo sono nulle mentre il contratto rimane valido per il resto (art. 36) e che è nulla anche la clausola contrattuale che, prevedendo l'applicabilità al contratto di una **legislazione di un Paese extracomunitario**, abbia l'effetto di privare il consumatore dei suoi diritti qui esposti, laddove il contratto presenti un collegamento più stretto con il territorio di uno Stato membro dell'Unione europea.Nonostante quanto sopra, si rileva di frequente, nei contratti on line, che le imprese, pur probabilmente consapevoli della nullità delle clausole di cui sopra, le impongano al consumatore, tuttavia le conseguenze possono essere assai gravose.Infatti, al di là delle possibili azioni legali individualmente intraprese dai consumatori, le **associazioni rappresentative dei consumatori** possono convenire in giudizio l’impresa o l'associazione di imprese che utilizzano o che raccomandano l'utilizzo di condizioni generali di contratto abusive, richiedendo al giudice che ne inibisca l'uso, se del caso con provvedimento d’urgenza, ed il giudice può ordinare la pubblicazione dell’**inibitoria** in uno o più giornali, di cui uno almeno a diffusione nazionale (articolo 37 Codice del consumo).È inoltre concessa **tutela amministrativa** contro le clausole vessatorie (articolo 37 bis Codice del consumo), per mezzo dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato, la quale può applicare alle imprese sanzioni amministrativa pecuniaria fino a 20.000 euro e, qualora le informazioni o la documentazione fornite non siano veritiere, fino a 40.000 euro, sempre con pubblicazione del provvedimento sul sito internet dell'Autorità, sul sito dell'impresa che adotta la clausola ritenuta vessatoria e mediante ogni altro mezzo ritenuto opportuno in relazione all'esigenza di informare compiutamente i consumatori a cura e spese dell'impresa. In caso di inottemperanza a queste disposizioni, poi, l'Autorità applica una sanzione amministrativa pecuniaria fino a 50.000 euro. Si noti che le imprese hanno la possibilità di interpellare preventivamente l'Autorità in merito alla vessatorietà delle clausole che intendono utilizzare nei rapporti commerciali con i consumatori.L’impresa che commercia per via elettronica con i consumatori deve, quindi, considerare che la previsione di c**lausole vessatorie** nelle proprie condizioni contrattuali non solo rischia di essere inutile, in quanto tali clausole possono essere dichiarate invalide, ma la espone anche al rischio di subire un’azione giudiziale e l’applicazione di gravose sanzioni amministrative. |

**La piattaforma ODR: On-line dispute resolution**

|  |
| --- |
| Si consideri infine che, in virtù del Regolamento UE 524/2013 relativo alla **risoluzione delle controversie on line dei consumatori**, che modifica il Regolamento CE 2006/2004 e la direttiva 2009/22/CE (regolamento sull’ODR per i consumatori), è stato istituito un nuovo sito Internet multilingue, attivo dal 15 febbraio 2016 per la soluzione stragiudiziale delle controversie relative alle obbligazioni che derivano dai contratti di vendita e di prestazione di servizi on line tra un consumatore residente nell’Unione Europea e un’impresa (o altro “professionista”) stabilita nell’Unione Europea. La piattaforma ODR (“On line Dispute Resolution”) ha principalmente la funzione di mettere a disposizione un modulo di reclamo elettronico, che può essere compilato dalla parte ricorrente, di informare del reclamo la parte verso cui è rivolto, di individuare l’organismo o gli organismi ADR (organismi di risoluzione alternativa delle controversie, “Alternative Dispute Resolution”, ai sensi della direttiva 2013/11/UE) competenti e trasmettere il reclamo all’organismo ADR cui le parti hanno concordato di rivolgersi, di proporre uno strumento elettronico di gestione dei controversie, che consenta alle parti e all’organismo ADR di condurre on line la procedura di risoluzione della controversia mediante la piattaforma ODR.Per ulteriori informazioni: <https://ec.europa.eu/consumers/odr/main/index.cfm?event=main.home.chooseLanguage> |

**Obblighi informativi precontrattuali rafforzati e diritto di recesso**
Informazioni su questo argomento sono contenute nella presente [scheda](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/Obblighi_informativi_precontrattuali_e_diritto_di_recesso.pdf)

**L'azione di classe risarcitoria**
Chi commercia tramite Internet rivolgendosi anche ai consumatori deve essere informato del fatto che, a partire dal 2009, anche in Italia è stata introdotta l’**azione di classe risarcitoria** (art. 49, L. 99/2009 e art. 140 bis D.lgs. 206/2005 Codice del consumo).
Informazioni su questo argomento sono contenute nella presente[scheda](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/13.11.2017_La_Class_Action_risarcitoria.pdf)

**Altri adempimenti: la tutela della privacy**
Informazioni su questo argomento sono contenute nella presente [scheda](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/13.11.2017_La_tutela_della_privacy.pdf)

**2.3 - La responsabilità del produttore**

Un ulteriore profilo di rischio del quale tenere conto è quello della **responsabilità diretta del produttore per danni cagionati al consumatore** che abbia acquistato un prodotto finito da un venditore eventualmente anche diverso dal produttore stesso (responsabilità prevista originariamente dalla Direttiva 374/1985/CE, attuata in Italia con Dpr 224/1988, confluito nel D.lgs. 206/2005, artt. 114 ss. Codice del consumo).

É innanzitutto utile sapere quando le suddette norme del Codice del consumo trovino applicazione (in altri Paesi dell’Unione europea vigono infatti altrettante norme che hanno recepito la medesima Direttiva): si tratta dei casi in cui è la legge italiana a dover regolare il rapporto sostanziale. Dispone in proposito il Regolamento CE/864/2007 sulla legge applicabile alle obbligazioni extracontrattuali, il quale stabilisce (art. 5) che, nel caso di danno cagionato nel quadro di una responsabilità da prodotti, la **legge applicabile** è:
• la legge di tale Paese (art. 4, c. 2 richiamato dall’art. 5, c. 1) qualora il presunto responsabile e il danneggiato risiedano abitualmente nello stesso Paese al momento in cui il danno si verifica
  oppure, in subordine,
• la legge del Paese in cui il danneggiato risiedeva abitualmente quando si è verificato il danno, se il prodotto è stato commercializzato in tale Paese o, negli altri casi (art. 5, c. 1, lett. a)
• la legge del Paese in cui il prodotto è stato acquistato e commercializzato, se si tratta del medesimo Paese (art. 5, c. 1, lett. b)
oppure, in subordine
• la legge del Paese in cui si è verificato il danno ed è stato commercializzato il prodotto, se si tratta del medesimo Paese (art. 5, c. 1, lett. c).
Qualora il collegamento non possa determinarsi alle luce delle regole di cui sopra, la legge applicabile sarà quella del luogo in cui è stato commesso il fatto illecito (art. 4, c.1)..
Si noti che la legge determinata in base alle suddette norme si applica anche se essa non è la legge di uno Stato membro (Regolamento 864/2007/CE, art. 3).

Tuttavia (art. 5, c.2):
• si applica la legge del Paese in cui il presunto responsabile risiede abitualmente, qualora tale persona non potesse ragionevolmente prevedere la commercializzazione del prodotto, o di un prodotto dello stesso tipo, nel Paese la cui legge è applicabile ai sensi delle lettere a, b e c dell’art. 5 c.1
• se dal complesso delle circostanze del caso risulta chiaramente che il fatto illecito presenta collegamenti manifestamente più stretti con un Paese diverso da quello determinato ai sensi dell’art. 5 c.1, si applica la legge di questo altro Paese. Un tale collegamento potrebbe fondarsi, ad esempio, su una relazione preesistente tra le parti, quale un contratto, il quale presenti uno stretto collegamento con il fatto illecito in questione.

**Passo successivo** è comprendere cosa si intende per “produttore” e per “prodotto”. Con il **termine produttore** ci si riferisce non solo al fabbricante del prodotto finito, ma anche al produttore di un suo componente o materia prima (art. 3, c. 1, lett. d Codice del consumo) e anche al soggetto, diverso dal fabbricante, che si presenti come produttore apponendo il proprio nome o marchio o altro segno distintivo sul prodotto o sulla sua confezione. Con il **termine prodotto** ci si riferisce a ogni bene mobile, anche se incorporato in altro bene mobile o immobile (art. 115 c. 1 Codice del consumo) e, pertanto, anche se ha cessato, per effetto dell’incorporazione, di essere bene mobile (si pensi che vi è compresa l’elettricità).

A carico del produttore è prevista una responsabilità oggettiva in caso di prodotto difettoso, quale si considera il prodotto che non offre la sicurezza che ci si può legittimamente attendere tenuto conto di tutte le circostanze, tra cui (**art. 117 Codice del consumo**):
• modalità con cui il prodotto è stato messo in circolazione, la sua presentazione, le sue caratteristiche palesi, le istruzioni e le avvertenze fornite
• uso al quale il prodotto può essere ragionevolmente destinato e i comportamenti che, in relazione a esso, si possono ragionevolmente prevedere
• il tempo in cui il prodotto è stato messo in circolazione.
Si consideri inoltre che:
• un prodotto non può essere considerato difettoso per il solo fatto che un prodotto più perfezionato sia stato, in qualunque tempo, messo in commercio
• un prodotto è difettoso se non offre la sicurezza garantita normalmente dagli altri esemplari della medesima serie.

La giurisprudenza ha quindi individuato **quattro diverse categorie di insicurezza del prodotto**:
1. **insicurezza implicita** nella ideazione o concezione del prodotto, ossia **nella sua progettazione**, se si tratta di prodotti dell’industria meccanica, o nella sua composizione chimica, se si tratta di prodotti dell’industria farmaceutica, alimentare ecc.. Ad esempio è stato ritenuto responsabile il produttore di viti metalliche (oltre che la fonderia che aveva fornito il materiale) per la rottura di una gru che ha comportato la morte di alcuni operai, a causa della scadente qualità del metallo con cui erano state fabbricate (Cass.civ. n. 1686/1980)
2. **insicurezza manifestatasi nel processo di fabbricazione** del prodotto. In tali casi il difetto può manifestarsi, a differenza del caso precedente, anche solo per alcuni esemplari
3.**insicurezza manifestatasi nell’uso** del prodotto da parte dell’utente
4. **dannosità del prodotto in sé,** indipendentemente da ogni vizio di progettazione o produzione e indipendentemente dalle sue modalità d’uso (è il caso dell’insetticida DDT o del farmaco Talidomide, dei quali furono scoperti effetti gravemente nocivi per la salute).

**Il danneggiato** è quindi tenuto a provare il difetto (o, meglio, l’insicurezza del prodotto secondo quanto sopra esposto e non un intrinseco vizio di progettazione o di fabbricazione), il danno subito e il nesso di causalità tra questi due (art. 120 Codice del consumo) ma non la colpa del produttore, che è dunque presunta.
**Il produttore** può evitare la suddetta responsabilità soltanto per mezzo delle prove liberatorie previste dalla legge, che illustriamo sinteticamente (art. 118 Codice del consumo):
• il prodotto non è stato fabbricato a scopo economico né nell’esercizio di un’attività professionale (causa, per la precisione, di esonero da responsabilità)
• prova del cosiddetto ”atto dell’autorità” (il difetto è dovuto al rispetto di norme imperative o provvedimenti vincolanti dei pubblici poteri)
• il danno è derivante dal fatto di un terzo, incluso lo stesso danneggiato. La prova di ciò può essere raggiunta anche per presunzioni
• non prevedibilità del danno nello stato delle conoscenze scientifiche e tecniche del momento in cui il prodotto è stato messo in circolazione.

Ricordiamo infine che **i diritti del danneggiato** si prescrivono, in caso di responsabilità del produttore, in 10 anni dalla messa in circolazione del prodotto o dalla sua importazione nell’Unione europea.
Il prodotto si considera messo in circolazione quando è consegnato all’acquirente o all’utilizzatore o a un ausiliario di questo anche in visione o in prova, quando sia stato consegnato al vettore o allo spedizioniere per l’invio all’acquirente o all’ausiliario, quando è utilizzato in occasione di una prestazione sanitaria, come chiarito dalla sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea del 10 maggio 2001 in causa C 203/1999), ma il diritto al risarcimento si prescrive in 3 anni (sempre che non sia trascorso il periodo decennale) dal giorno in cui il danneggiato ha avuto conoscenza o avrebbe dovuto avere conoscenza del danno, del difetto del prodotto e dell’identità del responsabile (art. 126 Codice del consumo).

Occorre infine essere a conoscenza della **normativa sul divieto di pratiche commerciali sleali**. Informazioni su questo argomento sono contenute nella [scheda dedicata](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/Le_pratiche_commerciali_sleali.pdf).

**3 - Aspetti fiscali del commercio elettronico di beni fisici**

In questo capitolo prenderemo in esame gli aspetti fiscali del **commercio elettronico** **indiretto**, ossia della vendita tramite Internet di beni fisici.

Il commercio elettronico indiretto (vendita di beni fisici) presenta delicati risvolti di carattere doganale e fiscale.

Le procedure fiscali di vendita si differenziano in funzione:

* della **tipologia del soggetto acquirente** (consumatore finale B2C o operatore economico B2B)
* del **Paese di invio** dei beni (Italia, Paese UE o Paese extra-UE)
* della natura dei prodotti oggetto dell’operazione (prodotti diversi da quelli sottoposti ad accisa o **prodotti sottoposti ad accisa**, come ad esempio bevande alcoliche e tabacchi).

L’argomento verrà esaminato tenendo presenti le differenziazioni sopra indicate.

Per quanto riguarda i prodotti sottoposti ad accisa l’analisi sarà limitata al vino e alle altre bevande alcoliche.

**3.1 - Scelte operative a disposizione dell’impresa**

Per l’impresa che intenda vendere i propri prodotti mediante internet, le **principali soluzioni a disposizione** sono le seguenti:

* utilizzo di un negozio virtuale messo a disposizione da un'impresa specializzata (“Market-place”); ad esempio: E-BAY, AMAZON, ALIBABA, Etc.;
* attribuzione in outsourcing della gestione del proprio sito a un’impresa specializzata: ad esempio, nel settore dell’abbigliamento, YOOX (oggi YNAP - Yoox Net-a-Porter);
* utilizzo di un proprio sito Internet

Normalmente, nel caso delle PMI, si incomincia con la prima soluzione e poi, se la cosa funziona, si passa alla seconda o alla terza soluzione.

Facendo l’ipotesi che una PMI intenda avvalersi di un negozio virtuale tipo AMAZON, le procedure operative a disposizione variano a seconda del Paese di invio dei prodotti.

**Vendita di prodotti nei confronti di consumatori finali italiani**

La procedura tipica è così sintetizzabile:

* Stipula del contratto con Amazon:

Negozio virtuale;
Deposito a custodia (giacenze minime obbligatorie);
Logistica
Gestione incassi;

* Invio della merce nel magazzino indicato da Amazon, come previsto dal contratto di deposito: emissione di DDT specificando che si tratta di invio in base a contratto di deposito;
* Il cliente accede al sito Internet (negozio virtuale), acquista la merce e paga mediante carta di credito;
* Amazon cura la consegna della merce;
* Amazon, periodicamente, emette fattura per l’addebito dei propri servizi:

Commissione sulle vendite on line;
Corrispettivo per il servizio di deposito e per il servizio logistico;
Corrispettivo per la gestione degli incassi;
Etc.

* L’impresa venditrice accede al proprio negozio virtuale e ottiene le informazioni riguardo alle merci vendute;
* L’impresa venditrice annota i corrispettivi incassati nel registro dei corrispettivi.

**Vendita di prodotti nei confronti di consumatori finali di altro paese UE**

**Tre possibili modalità:**

1) Deposito in Italia: servizio “Rete logistica europea”;
2) Deposito/i in altri Paesi Ue (a scelta dell'impresa italiana): servizio “Inventario internazionale”;
3) Depositi in tutti i Paesi Ue in cui vi siano clienti attuali o potenziali (l’inventario viene distribuito in tutta l’Unione Europea, in funzione della domanda prevista): servizio “Programma Paneuropeo di Logistica Amazon”

* Con la **prima soluzione**: obbligo di apertura della posizione Iva da parte dell’impresa venditrice nel Paese o nei Paesi dei consumatori, solo in caso di supero della soglia annuale (prevista da ogni singolo Paese) o per opzione (come verrà delineato nei paragrafi successivi);
* Con la **seconda e la terza soluzione**: obbligo di apertura della posizione Iva da parte dell’impresa venditrice nel Paese o nei Paesi di localizzazione dei depositi e, in caso di supero della soglia annuale (prevista da ogni singolo Paese), nei Paesi dei consumatori (ove questi siano localizzati in Paesi diversi da quelli dei depositi).

Nel caso di vendita di bevande alcoliche (vino, birra, etc.) l’apertura della posizione Iva nel Paese del consumatore è sempre obbligatoria; occorre, inoltre, adempiere a quanto previsto dalla normativa accise.

**Vendita di prodotti nei confronti di consumatori finali di paese extra-UE**

* Compiti attribuibili ad Amazon:

Negozio virtuale;
Deposito a custodia (giacenze minime obbligatorie),
Logistica;
Gestione incassi;

* Compiti spettanti all’impresa italiana venditrice: gestione degli aspetti doganali e fiscali.

**3.2 - Commercio elettronico di beni fisici escluse le bevande alcoliche**

Le procedure fiscali e doganali di vendita si differenziano, come già accennato, in base alla tipologia di acquirente e in funzione del Paese di invio dei beni. Prenderemo dunque in esame il commercio elettronico di beni fisici a **consumatori** finali e a **operatori economici**, entrambi analizzati rispetto alle possibili destinazioni.

**3.2.1 - Vendita di beni a consumatori finali**

Le procedure fiscali di vendita a consumatori finali si differenziano in funzione della destinazione dei beni: Italia, Paese UE o Paese extra-UE.

**Vendita a consumatori finali italiani**

Le vendite relative al commercio elettronico indiretto effettuate in Italia sono **esonerate**:

* **dall’obbligo di emissione della fattura**, salvo che la stessa sia richiesta dal cliente, non oltre il momento di effettuazione dell’operazione (art. 22, c. 1 del Dpr 633/1972)
* **dall’obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale** (art. 2, c. 1, lettera oo, Dpr 696/1996).
In pratica, sono escluse dall’obbligo di certificazione dei corrispettivi.

Sul punto la Risoluzione n. 274/E del 5 novembre 2009 dell’Agenzia delle Entrate afferma che “Ai fini Iva, la vendita online di beni materiali con spedizione della merce tramite vettore o spedizioniere (c.d. commercio elettronico indiretto) é assimilabile alla vendita per corrispondenza con conseguente esonero dall'obbligo di certificazione fiscale, fermo restando l'obbligo di registrazione dei corrispettivi ai sensi dell'art. 24 D.P.R. n. 633 del 1972”.

Tali concetti sono stati ribaditi dalla Risposta a interpello del 19 Giugno 2019 n. 198.

Poiché il cliente può chiedere l’emissione della fattura, è necessario che il sito Internet dell’impresa venditrice sia predisposto in modo tale che sia possibile, per l’acquirente, effettuare la relativa opzione e, conseguentemente, indicare i dati necessari per la fatturazione, tra i quali il suo codice fiscale. A partire dal 1° gennaio 2019, la fattura (se richiesta dal cliente al momento di effettuazione dell’operazione) deve essere emessa in modalità elettronica con sua trasmissione allo SDI.
Al riguardo si osserva che l’articolo 22, comma 3, del Dpr n. 633/1972, afferma che:
“Gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali é consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla”.
Al riguardo si osserva quanto segue:

* Nel caso di **punto di vendita fisso** volto a vendere prodotti a consumatori finali (ad esempio, supermercato), il cliente operatore economico, se si tratta di prodotti oggetto dell’attività propria dell’impresa, **deve chiedere l’emissione della fattura;**
* Nel caso della **vendita on line**, è da ritenere che prevalga la regola generale circa l’obbligo da parte del venditore di predisporre **due diverse procedure**, una per la vendita a consumatori finali e l’altra per la vendita a operatori economici.

Il venditore si limita ad annotare i corrispettivi giornalieri delle vendite, Iva compresa, nel **registro dei corrispettivi** (art. 24 del Dpr 633/1972).
L’annotazione deve essere eseguita entro il giorno non festivo successivo a quello di effettuazione dell’operazione e con riferimento al giorno di effettuazione. Valgono altresì le disposizioni recate dal DM 11 agosto 1975, in tema di maggiore termine di registrazione per i soggetti che si avvalgono di sistemi informatici (cfr. Risoluzione n. 228/E del 6 giugno 2008). L’operazione si considera effettuata all’atto della consegna o della spedizione dei prodotti, salvo che anteriormente venga eseguito il pagamento del corrispettivo o venga emessa fattura. Nel caso di utilizzo della **carta di credito**, il pagamento del corrispettivo si considera effettuato quando il cliente inserisce i dati della sua carta di credito nel formulario informatico messo a disposizione dall’impresa venditrice e, cliccando il tasto invio, dispone il pagamento.
Se, a richiesta dei clienti, sono state emesse fatture immediate, i relativi importi (al lordo dell’imposta) devono essere compresi nell’ammontare complessivo giornaliero; sul registro dei corrispettivi è però necessario indicare: “comprese le fatture dal n. al n. (Circolare 3 del 15 gennaio 1973 dell’Agenzia delle Entrate)”. In sede di liquidazione periodica l’importo dell’Iva sulle vendite viene ottenuto scorporando l’Iva dal totale dei corrispettivi annotati.

L’articolo 2 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 prevede al comma 1 che “A decorrere dal 1° gennaio 2020 i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri. La memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del suddetto decreto n. 633 del 1972”.
Lo stesso articolo stabilisce che le predette disposizioni “si applicano a decorrere dal 1° luglio 2019 ai soggetti con un volume d'affari superiore ad euro 400.000” e che “Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere previsti specifici esoneri dagli adempimenti di cui al presente comma in ragione della tipologia di attività esercitata”

Per il momento, le imprese, riguardo all’attività di commercio elettronico non sono obbligate a monitorare i dati dei corrispettivi giornalieri e a trasmetterli all’Agenzia delle Entrate.

In presenza di **vendita di beni soggetti ad aliquote d’imposta diverse**, è possibile adottare una delle seguenti soluzioni:

* eseguire l’annotazione dei corrispettivi distinguendo gli stessi secondo l’aliquota applicata;
* riguardo ad alcune tipologie di prodotti, nel rispetto delle condizioni previste, eseguire l’annotazione dei corrispettivi senza distinzione per aliquote, con successiva ripartizione degli stessi in sede di liquidazione in proporzione degli acquisti (cd. “ventilazione”, Dm 24 febbraio 1973).

Alla luce delle considerazioni sopra delineate, in caso di impresa italiana che ceda i propri beni (mediante internet):

* sia a consumatori finali (commercio al minuto);
* sia a operatori economici (commercio all’ingrosso);

è necessario, pur nell’ambito della medesima attività, adottare procedure distinte:

* **Vendita a consumatori finali**: commercio al dettaglio; registro dei corrispettivi (ed eventualmente registro delle fatture emesse); emissione fattura a richiesta del cliente;
* **Vendita a operatori economici**: commercio all’ingrosso; registro delle fatture emesse; fatturazione obbligatoria.

Non mancano comunque imprese che preferiscono non operare tale distinzione procedurale, emettendo, volontariamente, fatture elettroniche nei confronti della propria clientela, indipendentemente fal fatto che si tratti di consumatori finali o di operatori economici.
In tal caso l’impresa deve annotare le fatture emesse sul registro delle fatture emesse di cui all’articolo 23 del Dpr n. 633/1972.
Nel momento in cui anche le imprese che svolgono attività di commercio elettronico saranno tenute a memorizzare e a trasmettere i dati dei corrispettivi giornalieri, è da ritenere che le imprese che hanno volontariamente scelto di emettere fattura elettronica potranno continuare ad adottare tale procedura.

Nel **caso di reso di merce** (ove non sia stata emessa la fattura di vendita) il venditore è abilitato a rettificare in meno l’Iva dovuta solo se è possibile individuare il collegamento tra la vendita originaria e la successiva restituzione della merce.
Nella Risoluzione 274/E del 5 novembre 2009 dell’Agenzia delle Entrate viene affermato che, a tale scopo, il venditore deve tenere i documenti dai quali risultino:

* le generalità del soggetto acquirente
* l’ammontare del prezzo rimborsato
* il codice di bene ceduto
* il codice di reso.

Inoltre, mediante la corretta tenuta delle **scritture ausiliarie di magazzino**, in sede di verifica fiscale, deve essere possibile rilevare la movimentazione fisica del bene che è stato oggetto di restituzione.
Sembra ragionevole ritenere che la procedura sopra indicata possa essere espletata anche nel caso di imprese non tenute alla contabilità di magazzino.
Ove, invece, sia stata emessa fattura di vendita, l’impresa venditrice è abilitata a recuperare l’Iva addebitata mediante emissione di nota di variazione in diminuzione, secondo quanto previsto dall’art. 26 del Dpr 633/1972.
La gestione dei resi non presenta invece particolari problemi nel caso di emissione a richiesta o volontaria di fattura elettronica. In tale evenienza, l’impresa cedente si limita ad emettere nota di variazione elettronica (Tipo documento: TD04).

**Vendita a consumatori finali di altri paesi UE**

La **Direttiva 2006/112/CE** (artt. da 32 a 34) fissa la **regola generale** in base alla quale, nel caso di cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore, dall’acquirente o da un terzo, dall’Italia ad altro Paese UE, l’operazione si considera effettuata nel Paese di partenza. La Direttiva prevede poi una **deroga** riguardo alle cessioni in ambito UE di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto nei confronti di consumatori finali o di soggetti ad essi assimilati (enti non commerciali non soggetti passivi d’imposta, soggetti passivi d’imposta per i quali l’Iva è totalmente indetraibile e agricoltori in regime speciale Iva).
Nella vendita a consumatori finali, o a soggetti ai medesimi assimilati, di altro Paese UE, occorre **distinguere tra due situazioni:**

* se si tratta di **beni non sottoposti ad accisa**, occorre ulteriormente distinguere a seconda dell’ammontare dei corrispettivi dei beni venduti, nel corso di un anno solare, nel singolo Paese membro considerato:
**sino a una determinata soglia** (variabile a seconda del Paese UE di destinazione), l’operazione si considera effettuata nel Paese di partenza e si applica l’**Iva del Paese di partenza** (salvo opzione per l’applicazione dell’Iva del Paese di arrivo)
**oltre tale soglia** l’operazione si considera effettuata nel Paese di arrivo e occorre applicare l’**Iva del Paese di arrivo**
* se, invece, si tratta di **beni sottoposti ad accisa**, l’operazione si considera sempre effettuata nel Paese di arrivo con il conseguente **obbligo di** **applicare l’Iva del Paese di arrivo**.

**Riferimenti legislativi: Il DL  331/1993 e il DL 35/2005**

|  |
| --- |
| L’art. 41, c. 1 del DL 331/1993 afferma che **costituiscono cessioni non imponibili**:“b) 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 per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assiemare ai sensi della lettera c). 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”.L’articolo 41, comma 1, lettera b), sopra riportato, detta una **disposizione che non è simmetrica**rispetto a quella di cui all’articolo 40 dello stesso Dl n. 331/1993 (**vendite a distanza nei confronti di consumatori finali italiani di beni fisici spediti in Italia a partire da altro Paese UE**):  nel primo caso, **sotto il profilo Iva italiano**, le vendite si considerano effettuate in Italia, mentre, ai sensi dell’articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE, avrebbero dovuto essere considerate effettuate nel Paese di destinazione;nel secondo caso, correttamente, le vendite si considerano effettuate nel Paese di destinazione (nel caso specifico: Italia).Tale scelta legislativa comporta che:le cessioni in argomento concorrono a formare il volume d’affari e il plafond;la disposizione italiana deve essere coordinata con quella del Paese Ue di destinazione dei beni (la quale, correttamente, considera le cessioni in argomento come territorialmente eseguite in tale Paese).L’art. 11*quater* del DL 35/2005, convertito dalla Legge 80/2005, riguardo alle vendite a distanza in ambito comunitario, nel c. 1, afferma che la locuzione “le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell’ordine di acquisto”.Quanto sopra trova conferma nella Circolare 20/E del 13 giugno 2006 dell’Agenzia delle Entrate:“Ciò che caratterizza, in base alla disciplina comunitaria, le cosiddette "vendite a distanza", oltre alla circostanza che l'acquirente é un "privato", non è il mezzo tecnologico (fax, telefono, e-mail, ecc...) utilizzato per la conclusione del contratto, ma il fatto che il trasporto della merce venga effettuato direttamente dal fornitore o per suo conto a destinazione del cliente in un diverso Paese membro.”.Gli stessi concetti sono affermati dalla Risoluzione n. 39 del 31 marzo 2005:“…. in base alla disciplina comunitaria cui occorre necessariamente fare riferimento, le cosiddette "vendite a distanza" sono caratterizzate non solo dalla circostanza che l'acquisto é perfezionato da un soggetto privato, ma soprattutto dal fatto che il trasporto della merce venduta é effettuato direttamente a cura del fornitore o per suo conto; ne consegue che la cessione é da intendersi non imponibile anche se avviene nello stesso punto di vendita del soggetto fornitore, qualora il trasporto a destino sia effettuato dal fornitore o per suo conto.”. |

Riguardo al profilo soggettivo, si tratta delle cessioni poste in essere nei confronti:
di **consumatori finali** (persone fisiche che acquistano i beni per il consumo personale e non nell’esercizio della propria eventuale attività economica)
di **soggetti ai medesimi assimilati** non tenuti ad applicare l’imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l’applicazione della stessa.

Trovandosi a operare con soggetti assimilati ai consumatori finali, in caso di dubbio, è opportuno farsi rilasciare una dichiarazione (ad esempio, barratura di una specifica casella del formulario elettronico) dalla quale risulti la loro esatta qualificazione fiscale. In linea generale tali soggetti:

* se, in fase di acquisto, operano come soggetti assimilati ai consumatori finali, non dovrebbero comunicare il loro numero identificativo Iva (ove posseduto)
* in caso contrario, dovrebbero comunicare il loro numero identificativo Iva; in tale evenienza l’impresa venditrice italiana dovrebbe applicare le regole previste per le cessioni poste in essere nei confronti degli operatori economici (di cui al paragrafo 3.2.2).

Sotto il profilo degli **adempimenti da espletare**, nel caso di vendita a consumatori finali e a soggetti ai medesimi assimilati, occorre distinguere tra due situazioni:

* **cessioni di importo superiore alla soglia**
* **cessioni di importo non superiore alla soglia**.

**Importi annuali**assunti dai **singoli Paesi membri**riguardo alle **vendite a distanza**eseguite nei confronti di soggetti residenti nei rispettivi territori: consultare la [scheda dedicata](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/tabella_soglie.pdf).
La tabella è anche consultabile sul seguente [sito della Commissione Europea](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf).

**Verifica del superamento soglia quando l’impresa italiana vende sia a operatori economici che a consumatori UE**

|  |
| --- |
| Nel caso di imprese che vendono i propri prodotti sia a operatori economici (B2B) sia a consumatori finali (B2C), il superamento della soglia viene calcolato solo con riferimento a tali ultime tipologie di vendite. Nel caso di supero della soglia B2C è comunque necessario gestire le due tipologie di vendite in modo separato per singolo Paese Ue (mediante una serie distinta di numerazione delle fatture emesse):**B2B**: Cessioni intracomunitarie non imponibili articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993; **B2C:**Vendite a distanza:Ai fini dell’Iva italiana: operazioni non imponibili articolo 41/1/b del Dl n. 331/1993;Ai fini dell’Iva del Paese del consumatore: obbligo di applicazione e di versamento dell’Iva locale.**ESEMPIO N. 1**Impresa italiana nel 2019  pone in essere nei confronti di clienti tedeschi**:*** **Cessioni intracomunitarie non imponibili articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993**, per l’importo di 3 milioni di euro;
* **Cessioni nei confronti di consumatori finali tedeschi** dell’importo di 80.000 euro, senza aver optato per l’applicazione dell’Iva tedesca; riguardo alle vendite in argomento deve essere applicata l’Iva italiana; tali vendite vengono considerate operazioni interne all’Italia.

**ESEMPIO N. 2**Impresa italiana nel 2019  pone in essere nei confronti di  clienti francesi: * **Cessioni intracomunitarie non imponibili articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993**, per l’importo di 2 milioni di euro;
* **Cessioni nei confronti di consumatori finali francesi** dell’importo di 80.000 euro; riguardo alle vendite in argomento deve essere applicata l’Iva francese:Ai fini dell’Iva italiana: operazioni non imponibili articolo 41/1/b del Dl n. 331/1993;Ai fini dell’Iva francese: obbligo di applicazione e di versamento dell’Iva francese.
 |

**Cessioni di importo superiore alla soglia**

Nel caso in cui l’ammontare complessivo delle vendite a distanza effettuate in ciascun Stato membro abbia superato nell’anno precedente, o superi nell’anno in corso, il limite di 100.000 euro (o l’eventuale minor importo stabilito nello Stato membro di destinazione, quale risulta dalla tabella precedentemente riportata), **la società italiana deve aprire una posizione** **Iva in tale ultimo Stato membro**(con identificazione diretta, oppure, laddove consentito, a mezzo di rappresentante fiscale) e, tramite tale posizione, sulle cessioni **deve addebitare l’Iva locale**.

**Ai fini della posizione Iva italiana**, l’impresa cedente potrebbe operare come segue:

* adottare una numerazione distinta delle fatture attive per singolo Paese di destinazione dei beni;
* emettere un unico documento (fattura attiva) valido sia ai fini italiani che ai fini del Paese di destinazione dei beni; su tale documento, in base a quanto previsto dall’art. 46, c. 3 del DL 331/1993, non deve essere indicato il numero identificativo Iva del cliente (il che è logico trattandosi di consumatore finale);
* strutturare l’addebito del corrispettivo distinguendo le singole componenti dell’addebito (corrispettivo non imponibile art. 41, c. 1, lett. b, del DL 331/1993; ammontare dell’Iva del Paese estero, fuori campo Iva italiana);
* la fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o della spedizione dei prodotti e deve essere registrata entro tale data, ma con riferimento al mese di effettuazione dell’operazione;
* presentare il modello Intra-1*bis*, sia agli effetti fiscali che a quelli statistici, in relazione al periodo nel corso del quale le operazioni risultano registrate o soggette a registrazione ai sensi dell’art. 23 del Dpr 633/1972, senza compilare la colonna 3 (codice Iva acquirente).

**Ai fini della posizione Iva del singolo Paese estero**di destinazione dei beni, in base a quanto sopra indicato, l’impresa italiana deve trasmettere (anche con mezzi informatici) al gestore della posizione Iva locale, copia delle fatture emesse nei confronti degli acquirenti finali, incaricandolo di espletare gli adempimenti Iva nel Paese di sua residenza, ovvero:

* annotare tali fatture sul registro delle fatture emesse
* liquidare e versare l’Iva
* presentare le dichiarazioni Iva (periodiche, ove previste, e annuali - adempimenti Intrastat)
* espletare eventuali ulteriori adempimenti previsti ai fini dell’Iva nel Paese considerato

**Esempio di svolgimento dell’operazione ed esempio di fattura di vendita**

|  |
| --- |
| 1. il cliente estero ordina la merce, accedendo al sito Internet dell’impresa italiana venditrice, carica i propri dati identificativi, ed esegue il pagamento a mezzo carta di credito
2. l’impresa italiana venditrice emette la fattura nei confronti del cliente, così strutturata:**ai fini dell’Iva italiana**: “operazione non imponibile art. 41, c. 1, lett. b, del DL 331/1993**ai fini dell’Iva del Paese di destino**: ammontare dell’Iva locale dovuta e la annota sul registro fatture emesse. Tale fattura viene emessa in tre esemplari:1 per la società italiana emittente1 per il consumatore finale1 per il soggetto incaricato di gestire la posizione Iva dell'impresa italiana nel Paese UE di destino **NB**: la possibilità  di redigere una fattura idonea a rispettare sia la normativa italiana che la normativa del Paese di destinazione, ai fini italiani, è espressamente prevista dall’articolo 5, comma 3, del Decreto 9 aprile 1993, in tema di editoria. Riguardo all’ammissibilità di tale comportamento nel Paese di destinazione, è opportuno eseguire una verifica con l’aiuto del gestore della posizione Iva estera.
3. l'impresa italiana presenta il Modello Intra-1bis (senza compilare la colonna 3 relativa al codice Iva dell'acquirente)
4. l’impresa italiana venditrice, a mezzo corriere o altro vettore, predispone il collo e lo invia al consumatore finale dell’altro Paese UE
5. il gestore della posizione Iva del Paese UE di destino provvede periodicamente a liquidare l’Iva e a invitare l’impresa italiana a eseguire il versamento della stessa a favore dell’Amministrazione finanziaria del Paese estero interessato, direttamente o a mezzo conto corrente bancario eventualmente aperto nel Paese UE di destino o con altri mezzi.

**Esempio di fattura di vendita**ALFA SRLCorso Vittorio Emanuele II, n. 8310122 TorinoCapitale sociale 500.000 euro interamente versatoRegistro imprese, codice fiscale e numero identificativo Iva IT ……………………….Numero di identificazione Tva francese (posizione Iva in Francia): FR ………………                                                                                                                           Torino, 28 luglio 2019Fattura n. 350SpettabileLionel TerrayRue de l’Aiguille Verte, 18Chamonix (Francia)Ordine n. ….. del ………….Merce resa DAP – Delivered at place ……..A Vostro debito per:* piccozza modello Aiguille du Dru:             80,00 euro
* ramponi modello Dôme des Neiges          70,00 euro
* spese di trasporto e altre spese                10,00 euroTotale                                                      160,00 euro“Operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera b, del DL 331/1993”TVA del 20%                                           32,00 euroTotale a nostro avere                             192,00 euro

Pagato a mezzo carta di credito in data odierna |

Riguardo agli **adempimenti Intrastat**, la Circolare 13 del 23 febbraio 1994 dell’Agenzia delle Entrate, punto B-2.1, afferma che:
“Si ritiene opportuno precisare che, per quanto concerne gli obblighi di compilazione degli elenchi riepilogativi delle **cessioni intracomunitarie**, poiché l’art. 41, c. 1, lettera b […] le qualifica come cessioni intracomunitarie, le medesime operazioni devono essere comprese nell’elenco riepilogativo INTRA-1*bis*, sia agli effetti fiscali che a quelli statistici, relativo al periodo nel corso del quale le operazioni risultano registrate o soggette a registrazione a norma dell’articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972, con l’avvertenza che la colonna 3 (codice Iva acquirente) va compilata ogni qual volta l’acquirente comunitario dei beni …. in altro Stato membro risulta essere un soggetto identificato ai fini IVA nel proprio Paese”.

Nel **caso di reso di merce**, ossia nel caso in cui il consumatore finale, una volta visionati i beni, receda dal contratto e restituisca gli stessi all’impresa italiana, a spese di quest’ultima, salvo diversa previsione contrattuale, questa dovrà provvedere a curare il rientro dei beni in Italia. In merito alle implicazioni legali nel caso di recesso, si rimanda al paragrafo 2.2.8 della presente guida.
In tale evenienza, l’impresa italiana, ai sensi dell’art. 26, c. 2 del Dpr 633/1972, ha la facoltà di:

* emettere nota credito non imponibile art. 41, c. 1, lett. b, del DL 331/1993, a storno della fattura previamente emessa (soluzione consigliata) e presentare il Modello Intra-1ter, ai fini fiscali e statistici
* **oppure limitarsi** a gestire il reso in contabilità generale (e in contabilità di magazzino).

In tale ultima evenienza l’impresa italiana deve comunque provvedere a presentare il Modello Intra-1*ter* ai soli fini statistici con l’indicazione della relativa causale (codice 2 della tabella B – natura della transazione) e a rettificare in diminuzione l’ammontare del plafond per il periodo d’imposta successivo. Riguardo all’Iva addebitata al cliente estero, dovrebbe essere possibile operare il recupero mediante la posizione Iva estera. Occorre verificare la questione con un consulente fiscale del Paese estero interessato.

**Cessioni di importo non superiore alla soglia**

Nel caso in cui l’ammontare delle cessioni effettuate risulti inferiore al limite stabilito nel Paese UE di destinazione, il cedente è tenuto ad **applicare** l**’Iva italiana**, salvo specifica opzione per l’applicazione dell’Iva del Paese di destinazione.

**Applicazione dell’Iva italiana**
In tale evenienza l’impresa italiana, in linea teorica, potrebbe limitarsi ad annotare il corrispettivo nel registro dei corrispettivi (art. 24 del Dpr 633/1972). Tenuto tuttavia conto dell’esigenza di tenere sotto controllo le vendite nei singoli Paesi UE, al fine di dimostrare il superamento o meno della soglia all’amministrazione finanziaria italiana (ed eventualmente a quella estera, in caso di eventuale richiesta a seguito dell’applicazione delle procedure di mutua assistenza tra Paesi UE in tema Iva), sarebbe opportuno procedere all’emissione della fattura anche per le operazioni in oggetto.
Nel caso di superamento della soglia in corso d’anno, l’operazione che ha comportato il superamento e quelle successive devono essere gestite con la posizione Iva da aprire nel Paese del consumatore finale (si veda in merito l’art. 14 del Regolamento UE 282/2011 e l’art. 33 della Direttiva 2006/112/CE).
**Applicazione dell’Iva del Paese di destinazione o eventuale revoca dell’opzione**
L’impresa italiana, come sopra affermato, è abilitata a optare per l’applicazione dell’Iva del singolo Paese di destinazione; tale opzione ha effetto fino a quando non viene revocata e, in ogni caso, vale per almeno 3 anni.
L’opzione può essere esercitata nella dichiarazione Iva e vale a partire dal 1° gennaio del periodo d’imposta oggetto dell’opzione.





Al riguardo **nelle istruzioni alla Dichiarazione Iva per il 2018 (il cui termine di presentazione è scaduto il 30 aprile 2019) viene affermato che:**
“Cessioni intracomunitarie in base a cataloghi, per corrispondenza e simili. – Art. 41, primo comma, lettera b), d.l. n. 331 del 1993
Rigo VO10, i contribuenti che effettuano cessioni intracomunitarie di beni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, i quali hanno effettuato nell’anno precedente cessioni in altro Stato membro per un importo non superiore a 100.000 euro, ovvero l’eventuale minore ammontare stabilito da tale Stato, **esercitano l’opzione, a partire dal 2018, per l’applicazione dell’IVA nello Stato comunitario di destinazione dei beni barrando la casella corrispondente.**
Si fa presente che devono essere barrate le caselle concernenti le opzioni e le revoche corrispondenti agli Stati per i quali si è esercitata la scelta, contraddistinte dal codice ISO. (….)
Le suddette opzioni hanno effetto a partire dal 2018 e sono valide fino a quando non siano revocate e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo.
Le caselle indicate al rigo VO11 vanno barrate dai contribuenti che a partire dal 2018 intendono comunicare la revoca dell’opzione precedentemente richiesta.”.
Nel caso di **reso della merce**:

* se sulla cessione è stata applicata l’Iva italiana, è possibile utilizzare la procedura descritta per la vendita a consumatori finali italiani
* se sulla cessione è stata applicata l’Iva del Paese di destinazione, è possibile applicare la procedura per la vendita a consumatori finali di altri Paesi UE - sopra soglia.

**Vendita a consumatori finali di Paesi extra-UE**

L’art. 8, primo comma, del Dpr 633/1972 afferma che costituiscono cessioni all’esportazione non imponibili:
“a) Le cessioni [...] eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti”.

**N.B:** La procedura di esportazione non si differenzia a seconda della natura del cliente (consumatore finale o operatore economico).

**Esempio di svolgimento dell’operazione ed esempio di fattura di vendita:**

|  |
| --- |
| 1. il cliente estero ordina la merce, accedendo al sito Internet dell’impresa italiana venditrice, carica i propri dati identificativi, ed esegue il pagamento a mezzo carta di credito o con altro strumento
2. l’impresa italiana venditrice emette la fattura (immediata) nei confronti del cliente estero, recante la menzione “operazione non imponibile articolo 8, primo comma, lettera a, del Dpr 633/1972” e la annota sul registro fatture emesse
3. l’impresa italiana venditrice, a mezzo corriere o altro vettore, predispone il collo per l’invio della merce al consumatore finale
4. la merce viene dichiarata per l’esportazione definitiva, normalmente, a mezzo di spedizioniere doganale; ove si tratti di consumatore finale localizzato in Paesi con i quali la UE ha stipulato accordi doganali di carattere preferenziale e la merce, alla luce di tali accordi, possa essere qualificata di origine preferenziale comunitaria, al fine di non gravare il prezzo finale del bene di dazio (o di ridurre l’importo di quest’ultimo), è opportuno apporre in fattura la dichiarazione prevista dell’accordo (in genere, se spedizione di importo non superiore a 6.000 euro) o scortare l’invio della merce con il modello EUR 1 (o il modello ATR in caso di invio in Turchia) il quale attesta la posizione di merce in libera pratica. Per esportare in Canada o in Giappone per importi superiori a 6000 euro, l'esportatore deve presentare domanda all'Agenzia delle Dogane per l'iscrizione al REX.
5. l’impresa italiana deve entrare in possesso della prova di avvenuta esportazione; a tal fine occorre chiedere allo spedizioniere doganale copia del Documento Accompagnamento Esportazione (DAE), recante il Movement Reference Number (MRN) e occorre controllare, mediante il sito Internet dell’Agenzia delle dogane, il risultato di uscita, stampandolo e tenendolo agli atti:   [http://www.agenziadogane.it](http://www.agenziadogane.it/)   [Selezionare Servizi on line, Tracciamento di movimento di operazioni di transito – MRN]

Al fine di verificare la corretta compilazione della dichiarazione dell’esportazione, è opportuno chiedere allo spedizioniere doganale anche il tracciato del Documento Amministrativo Unico (DAU).Riguardo alla merce spedita a mezzo corriere rapido, la Circolare n. 16/D dell’11 maggio 2011, afferma che:  “Nel caso di spedizioni di merce in paesi extra-UE le dichiarazioni di esportazione sono  intestate normalmente  al Corriere Espresso con codice 8 o 9 nella casella 2 (esportatore/speditore) della dichiarazione doganale e ad essa è allegata, come prescritto dalla nota prot. 31544 del 10 ottobre 2008,   la distinta dei soggetti intervenuti nella transazione ed altri elementi di identificazione della spedizione. Dall’istruttoria condotta risulta che, una volta effettuata l’operazione di esportazione, i Corrieri espressi inviano ai soggetti intestatari delle fatture presentate a corredo delle dichiarazioni di esportazione, una comunicazione, di regola in formato elettronico, recante, tra gli altri elementi, gli estremi della relativa fattura ed il numero di riferimento della esportazione (M.R.N.), al fine di consentire la verifica sul portale dell’Agenzia delle Dogane dello stato dell’operazione di esportazione. Nel caso in cui da tale verifica il M.R.N. relativo risulti chiuso (uscita conclusa), le fatture ad esso associate sono da considerarsi vistate ai fini della non imponibilità IVA.”       6.  la merce giunge nel Paese di destinazione; ove la condizione di resa sia DDP (Delivered Duty Paid) - Incoterms 2010, l’impresa italiana, a mezzo di spedizioniere doganale di tale Paese (o altra figura professionale prevista in tale Paese) deve provvedere a sdoganare la merce, pagando l’eventuale dazio e l’eventuale imposta sugli scambi prevista nel Paese estero (Iva o altra imposta sui consumi) e a recapitare la merce al consumatore finale.Stante la peculiarità delle normative nazionali, nel caso considerato (vendita a consumatori finali di Paesi extra-UE), è opportuno condurre un’analisi preventiva caso per caso.**Esempio di fattura di vendita**ALFA SRLCorso Palestro n. 510122 Torino               Capitale sociale 500.000 euro interamente versatoRegistro imprese, codice fiscale e partita Iva IT ……………………….                                                                                                   Torino, 28 luglio 2019Fattura n. 350                Spettabile               Jean BalmatRue du Mont Blanc, 15                Généve (Svizzera)Ordine n. ….. del ………….Merce resa DAP - Delivered at placeA Vostro debito per:•   piccozza modello Aiguille du Dru:       80,00 euro•   ramponi modello Dôme des Neiges    70,00 euro•   spese di trasporto e altre spese         10,00 euroTotale a nostro avere                              160,00 euro"Operazione non imponibile articolo 8, primo comma, lettera a, del DPR 633/1972"Pagato a mezzo carta di credito in data odierna. |

Nel**caso di reso di merce**da parte del cliente estero all’impresa italiana, l'impresa deve:

• curare l’esportazione dal Paese estero
• curare il rientro in Italia, dichiarando i beni per l’importazione definitiva, oppure adottando la soluzione del rientro in franchigia doganale di cui all’art. 68, c. 1, lett. d, del Dpr 633/1972.

In tale evenienza, l’impresa italiana, ai sensi dell’art. 26, c. 2, Dpr 633/1972, ha la facoltà di:

* emettere nota credito ai sensi dell’art. 8, c. 1, lett. a, Dpr 633/1972, a storno (totale o parziale) della fattura previamente emessa (soluzione consigliata)
* oppure di limitarsi a gestire il reso in contabilità generale (e in contabilità di magazzino). In tale evenienza l’impresa italiana deve comunque provvedere a rettificare in diminuzione l’ammontare del plafond per il periodo d’imposta successivo.

**Vendita a consumatori finali della Repubblica di San Marino**

|  |
| --- |
| Nel caso di vendita a consumatori finali della Repubblica di San Marino, valgono le disposizioni indicate nell’art. 20 del DM 24 dicembre 1993 del Ministero delle Finanze (Cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza o simili), il quale afferma che:“Le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili con trasporto a carico del cedente, di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi, nei confronti di soggetti che non agiscono nell’esercizio di imprese, arti e professioni, scontano l’imposta nel Paese di destinazione quando il cedente nel corso dell’anno solare precedente ha posto in essere vendite a distanza nei confronti di soggetti dell’altro Stato per un ammontare complessivo superiore a L. 54.000.000 (27.888,67 euro), ovvero, qualora non si sia verificata tale condizione, dal momento in cui tale limite viene superato nell’anno in corso. Al di sotto della predetta soglia, tuttavia, il cedente può optare per l’applicazione dell’imposta nel Paese di destinazione dei beni”. In pratica:* sino a un importo di vendite annuali nei confronti di consumatori finali della Repubblica di San Marino non superiore a 27.889 euro viene applicata l’Iva italiana, salvo opzione per l’applicazione dell’imposta monofase della Repubblica di San Marino
* oltre la soglia considerata (e, inoltre, in caso di opzione), l’impresa italiana: ai fini dell’Iva italiana, emette fattura senza applicazione dell’Iva, per operazione non imponibile ai sensi art. 8, c. 1, lett. a, e art. 71 del Dpr 633/1972;ai fini dell’imposta monofase della Repubblica di San Marino deve nominare un rappresentante fiscale della Repubblica stessa, con l’incarico di espletare gli adempimenti fiscali in arrivo.

L’eventuale opzione per l’applicazione dell’imposta monofase della Repubblica di San Marino deve essere eseguita in sede di dichiarazione Iva relativa all’anno precedente. Al riguardo nelle Istruzioni alla dichiarazione Iva relativa al 2016 (Quadro VO) viene affermato che:“L’articolo 20, secondo comma, del decreto ministeriale 24 dicembre 1993, che disciplina i rapporti di scambio tra la Repubblica Italiana e la Repubblica di San Marino, prevede, per l’applicazione dell’IVA in detto Stato, una analoga opzione da parte degli operatori nazionali che effettuano le suddette cessioni nei confronti di privati residenti a San Marino”. |

**3.2.2 - Vendita di beni a operatori economici**

Come per i consumatori finali, le procedure fiscali di vendita si differenziano in funzione del Paese di invio dei beni: Italia, Paese UE o Paese extra-UE.

**Principali condizioni di resa dei prodotti utilizzate nel commercio elettronico**

|  |
| --- |
| Nell’ambito del commercio internazionale l’accordo tra le parti sul luogo di consegna è di particolare importanza e di non facile gestione. In merito si fa riferimento all’utilizzo dei **termini di resa** codificati dalla Camera di commercio internazionale di Parigi (CCI), conosciuti come **Incoterms**. Nel caso della vendita a distanza, **in ambito Ue**, la merce viene normalmente resa alla **condizione DDP - Delivered Duty Paid**(Incoterms 2010 della CCI – Camera di commercio internazionale di Parigi). Così operando l’impresa venditrice assume a suo carico tutti gli oneri (trasporto, assicurazione, Iva italiana o del Paese di destinazione) fino al luogo di residenza del cliente.Nel caso, invece, di **vendite a clienti di Paesi extra Ue,** vengono, in genere, previste clausole meno impegnative per l’impresa italiana venditrice (**ad esempio, la clausola DAP – Delivered At Place**), addossando al cliente estero gli adempimenti relativi all’importazione dei beni nel suo Paese.Per approfondimenti si rimanda alla guida ABC dell’import-export della medesima collana Unione Europea Istruzioni per l'Uso.Occorre tenere presente che, a partire dal 1° gennaio 2020 entreranno in vigore le **nuove clausole Incoterms 2020**, con un anno di anticipo rispetto alla cadenza decennale e ciò in quanto nell’anno 2020 si festeggia il centesimo anniversario della fondazione della Camera di Commercio Internazionale di Parigi (ICC), la quale dal lontano 1936 pubblica le clausole in questione.  |

**Vendita a operatori economici italiani**

Il venditore è obbligato a emettere la fattura elettronica di vendita e ad annotare la stessa nel **registro delle fatture emesse** (art. 23 del Dpr 633/1972). Sono esonerate dall’emissione della fattura elettronica le impresa in regime forfetario e in regime di vantaggio. Esse, nei rapporti B2B,  possono continuare ad emettere fattura cartacea.
Al riguardo, occorre distinguere tra fatture immediate e fatture differite.
In base alla Circolare n. 13/E del 17 giugno 2019, valgono le seguenti regole:

**Fatture immediate:**
• Devono essere trasmesse allo SDI entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell’operazione;
• Come data della fattura occorre indicare la data di effettuazione dell’operazione (in genere, nel caso del commercio elettronico, data di incasso del corrispettivo o di spedizione della merce);
• Concorrono a formare il debito Iva del mese di effettuazione dell’operazione.

**Fatture differite:**
• Presuppongono l’emissione del DDT anteriormente o contestualmente all’incasso del corrispettivo o all’emissione della fattura; tale evenienza si verifica, ad esempio, nel caso di pagamento in contrassegno;
• Come data della fattura occorre indicare la data di effettuazione dell’operazione; in presenza di più consegne (più DDT) nel corso dello stesso mese nei confronti del medesimo cliente, la Circolare n. 14/E suggerisce di indicare la data dell’ultimo DDT; è possibile indicare quale data fattura l’ultimo giorno del mese;
• Devono essere trasmesse allo SDI entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione;
• Concorrono a formare il debito Iva del mese di effettuazione dell’operazione.

Nel caso di **reso di merce** è possibile recuperare l’Iva addebitata mediante emissione di nota credito secondo le regole previste dall’art. 26 del Dpr 633/1972.

**Vendita a operatori economici di altri Paesi UE**

Poiché il trattamento Iva delle operazioni dipende dallo **status del soggetto acquirente (consumatore finale o operatore economico),**l’impresa italiana dovrebbe prevedere nelle condizioni generali di vendita l’obbligo di correttezza da parte dell’acquirente riguardo alla comunicazione del suo status e all’indicazione del suo numero identificativo Iva, nel caso il medesimo sia un operatore economico, riservandosi la possibilità di assumere tutte le necessarie misure in caso di comportamenti dolosi o colposi (ivi compresa la possibilità di addebitare l’Iva e le eventuali sanzioni).
L’ambito del rischio dovrebbe soprattutto riguardare il caso di acquirenti che comunicano, falsamente, di essere operatori economici, indicando il numero identificativo Iva di un altro soggetto realmente esistente. Al fine di evitare tali situazioni, l’impresa italiana dovrebbe periodicamente (ad esempio, in sede di compilazione della dichiarazione Intrastat) attuare **un controllo dei** **numeri identificativi Iva**comunicati dai clienti mediante l’**archivio VIES**stampando l’esito dell’avvenuto controllo e tenendolo agli atti.
Ci si rende conto che le peculiarità del commercio elettronico rendono maggiormente difficile tale modalità di controllo, tuttavia si tratta di un aspetto che non può essere trascurato. In base alle regole in tema di **cessioni intracomunitarie di beni**, l’operazione comporta i seguenti **adempimenti**:

* richiedere il numero di identificazione Iva al cessionario di altro Paese UE, comunicandogli il proprio IT
* verificare la validità del numero comunicato dal soggetto estero mediante interrogazione a mezzo Internet, accedendo all’archivio VIES: [**http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies**](http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies)stampando l’esito del controllo e tenendolo agli atti (ad esempio in allegato alla fattura emessa). Poiché il controllo a mezzo Internet, riguardo ad alcuni Paesi, consente di verificare solamente l’esistenza del numero identificativo Iva comunicato dal cliente estero e non la titolarità dello stesso, in tali casi, occorre rivolgersi direttamente all’Agenzia delle Entrate che provvederà a confermare la corrispondenza tra il numero identificativo e il titolare dello stesso (articolo 50, commi 1 e 2, del DL 331/1993), oppure utilizzare altre fonti di informazione di carattere pubblico come ad esempio, il servizio Registro Europeo European Business Register:  <https://www.registroimprese.it/registro-europeo-ebr-#page=page-1>
* emettere la fattura di vendita nei confronti del cliente estero, senza applicazione dell’Iva italiana, indicando in fattura il proprio numero identificativo Iva e quello del cliente estero; in fattura viene indicata la dicitura “Operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera a), del DL 331/1993”; tale fattura deve essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei prodotti
* annotare la fattura di vendita in contabilità generale e sul registro delle fatture emesse entro la data di emissione e con riferimento al mese di consegna o spedizione dei beni all’estero
* reperire e tenere agli atti la documentazione atta a provare che i beni sono usciti dal territorio italiano e sono giunti al destinatario finale (cfr. Risoluzione 345/E del 28 novembre 2007, Risoluzione 477/E del 15 dicembre 2008, la Risoluzione 19/E del 25 marzo 2013, la Risoluzione n. 71/E del 24 luglio 2014, la Risposta a interpello 8 aprile 2019, n. 100). A partire dal 1° gennaio 2020 entrano in vigore le nuove prove di cessione intracomunitaria stabilite dal Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE il quale ha inserito l’articolo 45-bis nel Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, applicabile dal 1 gennaio 2020
* trasmettere all’Agenzia delle Dogane, in via telematica, secondo la periodicità prevista dalla legge, l’elenco delle cessioni intracomunitarie di beni (Modelli Intra-1 e Intra-1 *bis*)
* trasmettere in via telematica all’Agenzia delle Entrate la Comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“Esterometro”), oppure trasmettere la singola fattura allo SDI con il codice destinazione sette volte X.

**Esempio di fattura di vendita**

|  |
| --- |
| ALFA SRLCorso Palestro n. 510122 TorinoCapitale sociale 500.000 euro interamente versatoRegistro imprese, codice fiscale e numero identificativo Iva IT ……                                                                                                               Torino, 28 luglio 2019Fattura n. 350 SpettabileLionel TerrayRue de l’Aiguille Verte, 18Chamonix(Francia)Numero identificativo Iva FR ........Ordine n. ….. del …………. Merce resa DAP – Delivered at place A Vostro debito per: • piccozza modello Aiguille du Dru:                           80,00 euro• ramponi modello Dôme des Neiges                        70,00 euro• spese di trasporto e altre spese                              10,00 euro                                                                      Totale 160,00 euro“Operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera a), del DL 331/1993”Totale fattura                                                            160,00 euroPagato a mezzo carta di credito in data odierna |

Nel caso di **reso di merce** da parte del cliente estero all’impresa italiana, essa, ai sensi dell’art. 26, c. 2, Dpr 633/1972, ha la facoltà di:

* emettere nota credito non imponibile art. 41, c. 1, lett. a), del DL 331/1993, a storno della fattura previamente emessa (soluzione consigliata) e presentare il Modello Intra-1 *ter*, ai fini fiscali e statistici
* oppure limitarsi a gestire il reso in contabilità generale (e in contabilità di magazzino).

In tale evenienza l’impresa italiana deve comunque provvedere a presentare il Modello Intra-1 *ter* ai soli fini statistici e a rettificare in diminuzione l’ammontare del plafond per il periodo d’imposta successivo.

Nel caso di emissione di Nota di credito, la stessa deve essere inserita nella Comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“Esterometro”), oppure deve essere trasmessa allo SDI con il codice destinazione sette volte X.

**Vendita a operatori economici di Paesi extra-UE**

La procedura di esportazione**non si differenzia a seconda della natura del cliente**(consumatore finale o operatore economico) per cui valgono le considerazioni riportate nel paragrafo 3.2.1 Vendita a consumatori finali di Paesi extra-UE.

Al fine di individuare il trattamento daziario e fiscale dei prodotti nei Paesi extra-UE di destino, nonché la documentazione necessaria per la spedizione e lo sdoganamento all’arrivo a destinazione e le relative procedure, è possibile accedere al sito Market Access Database:  [**http://madb.europa.eu/madb/indexPubli.htm**](http://madb.europa.eu/madb/indexPubli.htm)
Per il reperimento delle informazioni occorre operare come segue:

* cliccare su Tariffs
* inserire il Paese e il codice doganale dei prodotti (prime 4-6 cifre); si ricorda che le prime 6 cifre della sottovoce doganale sono comuni a tutti i Paesi che hanno adottato il sistema armonizzato di classificazione e di denominazione delle merci; le ulteriori cifre costituiscono aggiunte attuate dai singoli Paesi (le quali, di conseguenza, normalmente non coincidono con la codifica UE)
* per individuare la documentazione necessaria, cliccare su Procedures and Formalities
* cliccare sulle singole voci indicate nelle tabelle

**Esempio di fattura di vendita**

|  |
| --- |
| ALFA SRLCorso Palestro n. 510122 TorinoCapitale sociale 500.000 euro interamente versatoRegistro imprese, codice fiscale e numero identificativo Iva IT ……………………….                                                                                                  Torino, 28 Luglio 2019Fattura n. 350                                                       Spett.le Jean Balmat                                                                              Rue du Mont Blanc, 15                                                                              Génève                                                                              SvizzeraOrdine n. ........del ..........Merce resa DAP - Delivered at placeA vostro debito per:piccozza modello Aiguille du Dru                   80,00 euroramponi modello Dome des Neiges              70,00 eurospese di trasporto e altre spese                    10,00 euroTotale a nostro avere                                   160,00 euro"Operazione non imponibile articolo 8, primo comma, lettera a), del Dpr  633/1972"Pagato a mezzo carta di credito in data odierna |

**Vendita a operatori economici della Repubblica di San Marino**

|  |
| --- |
| Nel caso di vendita a operatore economico della Repubblica di San Marino occorre espletare la seguente procedura:* emettere il **DDT** (Documento di Trasporto) **in 3 esemplari** (4 nel caso di vettore) con indicazione della causale del trasporto (due copie devono essere esibite, per i necessari riscontri, al competente Ufficio tributario di San Marino all’atto dell’introduzione dei beni in detto territorio)
* emettere **fattura in 4 esemplari** (3 per il destinatario) – Operazione non imponibile IVA ai sensi artt. 71 e 8 Dpr 633/1972 – indicazione del numero identificativo fiscale del cessionario (SM + 5 numeri) – annotazione sul registro art. 23 Dpr 633/1972
* **ritorno entro 4 mesi di un esemplare della fattura**con marca debitamente perforata con indicazione della data e con il timbro a secco circolare dell’Ufficio Tributario di San Marino
* allegare al DDT l’esemplare della fattura vistata e annotare, a margine delle corrispondenti scritture effettuate sul registro vendite, l’avvenuto ricevimento della fattura vistata
* in caso di mancato arrivo l’operatore deve darne comunicazione all’Ufficio Tributario di San Marino e per conoscenza all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente. L’Ufficio Tributario sanmarinese effettua i dovuti controlli e ne comunica l’esito
* redigere il Modello Intra-1 *bis* delle cessioni intracomunitarie per la sola parte fiscale (prime 4 colonne) – sono esonerati i soggetti che non effettuano cessioni intracomunitarie (Risoluzione 83/E del 23 aprile 1977)

L’articolo 12 del Dl n. 34/2019, convertito dalla Legge n. 58/2019 prevede che in futuro le cessioni e gli acquisti di beni tra l’Italia e la Repubblica di San Marino saranno gestiti a mezzo di fattura elettronica. Al momento non si è ancora in grado di precisare quando tale procedura entrerà in funzione. |

**3.2.3 - Obblighi posti a carico dei gestori di piattaforme informatiche**

Il Legislatore italiano, al fine di contrastare l’evasione dei tributi che spesso caratterizza le vendite di beni fisici attuate tramite piattaforme informatiche (“Market place”), del tipo E-Bay ed Amazon:

* con il Dl n. 135 del 14.12.2018 (“decreto semplificazioni”), convertito dalla Legge n. 12/2019,*riguardo ad alcuni prodotti (telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC e laptop) importati da territori / Paesi terzi, di valore intrinseco NON superiore a 150 euro*, aveva previsto l’obbligo della corresponsione dell’Iva in capo al gestore della piattaforma informatica;
* con il successivo Dl n. 34 del 30 aprile 2019 (“decreto crescita”), convertito dalla Legge n. 58/2019:
	+ **ha spostato al 1° gennaio 2021** quanto previsto dal Dl. N. 135/2018 (in tema di obbligo di corresponsione dell’Iva in capo al gestore della piattaforma informatica);
	+ ha posto in capo ai gestori un obbligo di segnalazione periodica di dati nei confronti dell’Agenzia delle Entrate,**riguardo a tutti i prodotti commercializzati** tramite le suddette piattaforme informatiche

L’articolo 13 - **Vendita di beni tramite piattaforme digitali**del Dl crescita afferma che:

"1. Il soggetto passivo che facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le**vendite a distanza di beni importati**o le **vendite a distanza di beni all'interno dell'Unione europea**è tenuto a trasmettere entro il mese successivo a ciascun trimestre, secondo**termini e modalità stabiliti**con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, **per ciascun fornitore** i seguenti dati:

* la denominazione o i dati anagrafici completi, la residenza o il domicilio, il codice identificativo fiscale ove esistente, l'indirizzo di posta elettronica;
* il numero totale delle unità vendute in Italia;
* a scelta del soggetto passivo, per le unità vendute in Italia l'ammontare totale dei prezzi di vendita o il prezzo medio di vendita.

2. Soppresso

**3. Il soggetto passivo di cui al comma 1 è considerato debitore d'imposta per le vendite a distanza per le quali non ha trasmesso, o ha trasmesso in modo incompleto, i dati di cui al comma 1, presenti sulla piattaforma, se non dimostra che l'imposta è stata assolta dal fornitore.**

(…)”.

**3.3 - Commercio elettronico di bevande alcoliche**

Nel presente paragrafo sono brevemente affrontate tematiche approfondite nella guida**Vendere vino e bevande alcoliche in Italia e all’estero**della collana Unione europea. Istruzioni per l’uso, scaricabile dai seguenti link:

<http://www.to.camcom.it/guide-limpresa-europa>
<http://www.pie.camcom.it/sportelloeuropa/guideUE>

In questa sede ci si limita a fornire alcune informazioni essenziali di carattere normativo.
Secondo il **TUA - Testo Unito Accise (D.Lgs. n. 504/1995**),  sono sottoposti ad accisa la birra, il vino, le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, i prodotti alcolici intermedi e l'alcole etilico.
I prodotti in argomento, in linea generale, sono ottenuti in impianti di lavorazione gestiti in **regime di deposito fiscale.**
Fanno eccezione rispetto a tale regola,**i piccoli produttori di vino**e cioè i produttori di vino che producono in media meno di 1.000 ettolitri di vino all'anno, facendo riferimento alla produzione media dell'ultimo quinquennio ottenuta nell'azienda agricola.
I piccoli produttori di vino sono dispensati:
• dall’obbligo del deposito fiscale;
• dalla gestione telematizzata della procedura accise;
• dal prestare cauzione.
Essi sono, invece, tenuti, come gli altri produttori ad assolvere agli obblighi prescritti dal Regolamento CE 436/2009 della Commissione del 26 maggio 2009, e, in particolare, a quelli relativi alla tenuta del registro di carico scarico ed all'emissione del documento di accompagnamento, nonché a sottoporsi a controllo.
I piccoli produttori di vino sono privi di codice di accisa.

In Italia, così come avviene negli altri Paesi UE, gli operatori che intendono gestire depositi fiscali di prodotti sottoposti ad accisa devono chiedere alla competente Autorità (per Italia, l’Agenzia delle dogane) il rilascio di una licenza fiscale di esercizio.
In ambito comunitario, i soggetti che fabbricano, trasformano, detengono, ricevono o spediscono prodotti sottoposti ad accisa devono essere dotati di un **codice di accisa ("excise number").**Il codice di accisa è un codice alfanumerico di 13 caratteri che viene attribuito a ciascun deposito fiscale. Ad esempio: IT00 CN V 12345 K

In particolare, in Italia:
• I primi quattro caratteri sono composti dal codice ISO dell'Italia (IT) seguito da due zeri.
• Il quinto e il sesto carattere identificano la provincia in cui ha sede il deposito fiscale;
• Il settimo carattere identifica il settore impositivo: A - Alcol e bevande alcoliche (escluso vino);  O - Oli minerali; R - Rappresentanti fiscali;  T - Tabacchi; V -  solo Vino;
• I successivi cinque caratteri numerici identificano il numero progressivo assegnato al deposito fiscale nell'ambito di ciascuna provincia;
• L'ultimo carattere è un carattere di controllo, calcolato con un algoritmo sulla base dei precedenti otto caratteri.

In Italia la licenza per l’esercizio del deposito fiscale assume come numero il codice d’accisa. In altri Paesi UE (ad esempio: Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Malta, Olanda, Polonia, Regno Unito), gli operatori possiedono due codici: uno relativo alla licenza di esercizio e uno relativo al deposito fiscale (“tax warehouse”). Il codice di accisa viene attribuito anche ai destinatari registrati e agli speditori registrati. Il codice di accisa può essere controllato recandosi agli Uffici dell'Agenzia delle dogane o mediante accesso al seguente sito: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/seed/seed_consultation.jsp?Lang=it>   Servizi - SEED (System for Exchange of Excise Data - Sistema di scambio di dati sulle accise).

Alle imprese che operano in regime di accisa assolta viene invece attribuito un “**codice ditta**”.

Riguardo alle**imprese che producono birra**, occorre distinguere tra:
• Birrifici che non si avvalgono delle disposizioni agevolative in tema di “micro-birrifici”: come altri Depositi fiscali;
• Birrifici che si avvalgono di tali disposizioni agevolative (“Micro-birrifici” artigianali indipendenti):  questo regime è previsto per i soggetti con una produzione annua non superiore a 10.000 ettolitri; sono dotati di codice di accisa.

Sino al 30 giugno 2019, i micro-birrifici artigianali indipendenti potevano detenere solo birra confezionata ad imposta assolta; essi, per ogni giornata di produzione, eseguivano l’accertamento e la liquidazione dell’imposta dovuta sul quantitativo di birra prodotta, determinato sulla base dei coefficienti di resa  (misuratore energetico o misuratore del mosto) con l’applicazione della vigente aliquota d’imposta. Tali operatori NON potevano spedire birra in sospensione di accisa.
**A partire dal 1° luglio 2019**, per effetto dell’entrata in vigore del Decreto MEF del 4 giugno 2019, commentato dalla Circolare dell’Agenzia delle Dogane n. 4, prot. 57561 del 28 giugno 2019, è stato ridefinito l’assetto del deposito fiscale di tali soggetti, introducendo nuove modalità di accertamento e di contabilizzazione della birra prodotta,  con differimento del pagamento dell’accisa, dalla fase di produzione del mosto alla fase di condizionamento del prodotto o, addirittura, di immissione in consumo dello stesso.
Il decreto sopra citato prevede la possibilità di scegliere tra 2 diversi assetti del deposito cui corrispondono differenti modalità di accertamento dell’accisa e di tenuta della contabilità del deposito:

**1) Micro-birrificio con giacenze in sospensione di accisa**
In tal caso il birrificio:
• detiene in deposito birra condizionata ad accisa sospesa;
• corrisponde l’accisa al momento dell’immissione in consumo dei prodotti confezionati;
• per la circolazione dei prodotti sul territorio nazionale emette la XAB (da deposito fiscale a depositi liberi – Circolare n. 4/D del 14 aprile 2014), mentre per i prodotti spediti all’estero viene emesso l’e-AD, nei confronti di codice d’accisa di altro Paese Ue (nel caso di spedizione in altro Paese Ue) o sull’Ufficio doganale di uscita (nel caso di spedizione in Paese extra Ue);
• deve tenere un Registro della birra confezionata in sospensione di accisa (con carico dei prodotti confezionali e scarico per i prodotti immessi in consumo).

2) **Micro-birrificio SENZA giacenze in sospensione di accisa**
In tal caso il birrificio:
• detiene in deposito birra condizionata ad accisa assolta;
• corrisponde l’accisa al momento del condizionamento dei prodotti;
• per la circolazione dei prodotti sul territorio nazionale emette la XAB (da deposito fiscale a depositi liberi – Circolare n. 4/D del 14 aprile 2014), mentre per i prodotti spediti all’estero viene emesso il DAS, nei confronti di codice d’accisa di altro Paese Ue (nel caso di spedizione in altro Paese Ue) o sull’Ufficio doganale di uscita (nel caso di spedizione in Paese extra Ue);
• deve tenere un Registro della birra confezionata NON in sospensione di accisa (con carico e scarico dei prodotti confezionati).
Sono previste semplificazioni per i micro-birrifici con produzione annua non superiore a 3.000 hl.
A partire dal 1° luglio 2019,  per tutti i micro birrifici artigianali indipendenti con produzione annua non superiore ai 10.000 ettolitri, è entrata in vigore la riduzione dell’aliquota di accisa nella misura del 40%.
Dal 20 maggio 2019 ha preso il via la **fase sperimentale della Telematizzazione del DAS**, secondo le linee di intervento contenute nella Nota n. 46242/RU del 17 aprile 2019.  Una volta valutati gli esiti della sperimentazione che in questa prima fase riguarda, senza validità ai fini fiscali, solo la circolazione dei  prodotti energetici in ambito nazionale, dal 1° gennaio 2020, si procederà all’estensione agli altri prodotti, salvo proroghe. Il nuovo obbligo coinvolgerà gradualmente tutti gli operatori che già oggi, emettono o ricevono il documento il DAS in formato cartaceo per la movimentazione dei prodotti in regime di accisa assolta.

**3.3.1 - Vendita di beni a consumatori finali**

**Vendita a consumatori finali italiani**

Nel caso di vendita di prodotti sottoposti ad accisa a consumatori finali italiani, ai fini dell’Iva, valgono le stesse regole delineate in merito ai beni non sottoposti ad accisa, ossia:
• esonero dall’obbligo di emettere fattura, salvo che questa sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell’operazione (articolo 22, comma 1, n. 1, del Dpr n. 633/1972; a partire dal 1° gennaio 2019, la fattura (se richiesta dal cliente al momento di effettuazione dell’operazione) deve essere emessa in modalità elettronica con sua trasmissione allo SDI.
• esonero dall’obbligo di emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale (articolo 2, lettera c, del Dpr n. 696/1996);
• obbligo di annotazione del corrispettivo nel registro dei corrispettivi (articolo 24 del Dpr n. 633/1972).
Per il momento, in base a quanto previsto dal decreto MEF del 10 maggio 2019, le imprese, riguardo all’attività di commercio elettronico, non sono obbligate a memorizzare i dati dei corrispettivi giornalieri e di trasmetterli all’Agenzia delle Entrate.

**Ai fini delle accise**, valgono le seguenti regole:
• vendita con applicazione dell’accisa italiana (sul vino l’accisa è zero);
• riguardo ai documenti di accompagnamento:
­ 1) vendita di vino, essendo il trasporto eseguito dal venditore (o da terzi per suo conto): esonero da documento di accompagnamento per il trasporto di prodotti vitivinicoli contenuti in recipienti di volume nominale inferiore o pari a 5 litri, etichettati e muniti di un dispositivo di chiusura a perdere, se il quantitativo totale trasportato non supera i 100 litri; ad esempio, 132 bottiglie da 0,75 litri – 11 cartoni da 12 bottiglie;  al supero dei suddetti quantitativi occorre la documentazione per la circolazione nazionale (DDT integrato o DA/IT integrato); normalmente, anche in caso di non supero della soglia di 100 litri, viene comunque emesso un DDT;
­ 2) vendita di prodotti alcolici contrassegnati (ad esempio: liquori, grappa, etc.): esonero da DAS e da altri documenti di circolazione (articolo 30, comma 2, lettera b, del D.Lgs. N. 504/1995); normalmente viene comunque emesso un DDT;
­ 3) vendita di birra: esonero da documenti di circolazione (Circolare N. 4/D del 15 aprile 2014); normalmente viene comunque emesso un DDT.

Riguardo ai **documenti di accompagnamento**si precisa che:
• L’articolo 1 del Dpr n. 472/1996 ha abrogato l’obbligo di emissione della BAM – Bolla Accompagnamento Merci, per la generalità delle merci, fatta eccezione per alcuni prodotti, tra i quali i prodotti sottoposti al regime delle accise, per i quali l’obbligo di emissione di tale documento continua a sussistere esclusivamente nella fase di prima immissione in commercio;
• L’articolo 4, primo comma, n. 1 del Dpr n. 627/1972, esclude tuttavia l’obbligo di emissione della BAM per i trasporti di beni ceduti dai commercianti al minuto e dai soggetti ai medesimi assimilati, salvo che tali beni siano destinati a imprenditori obbligati a chiedere l’emissione della fattura ai sensi del terzo comma dell’articolo 22 del Dpr n. 633/1972.
• L’articolo 4, secondo comma,  del Dpr n. 627/1978 prevede che “Per  i trasporti  esonerati dall'obbligo del documento ai sensi del precedente comma,  nn. 1), …. , se il trasporto é eseguito   a  mezzo   vettore,  il   mittente  rilascia   a  quello   apposita dichiarazione sottoscritta, da cui risulti il titolo dell'esenzione.”.

**Vendita a consumatori finali di altro Paese UE**

Nel caso di vendita a distanza di beni sottoposti ad accisa,**gli stessi devono giungere al consumatore di altro Paese UE ad accisa ed Iva del Paese estero assolte.**

In pratica, nel caso di vendita a distanza di vino e di altre bevande alcoliche nei confronti di consumatori finali di altro Paese UE è necessario:
• **applicare l’accisa del Paese di destino**; tale obbligo comporta la necessità di appoggiare l’arrivo della merce nel Paese estero ad un deposito fiscale / destinatario registrato di tale Paese  (soluzione prevista per il caso di spedizione di prodotti dall’Italia in regime sospensivo); oppure, utilizzare un rappresentante fiscale accise del Paese di destino (soluzione che l’articolo 36 della Direttiva 2008/118/CE prevede per il caso di spedizione di prodotti ad accisa italiana assolta);
• **applicare l’Iva del Paese di destino**: tale obbligo comporta la necessità di identificarsi ai fini Iva nel Paese di destino (direttamente o a mezzo di rappresentante Iva).

**Ai fini dell’Iva,**nel caso di vendita a distanza di prodotti sottoposti ad accisa non sono previste soglie, di conseguenza**occorre sempre applicare l'Iva del Paese dell'acquirente.**

**Nota esplicativa art. 41, comma 1, lettera b del DL 331/1993**

|  |
| --- |
| Poiché l'art. 41, c. 1, lett. b del DL 331/1993 sembra escludere dal suo ambito applicativo la cessione di prodotti soggetti (o, meglio, sottoposti) ad accisa, in passato, era insorto il dubbio circa una possibile non aderenza della norma nazionale rispetto alla previsione recata dagli artt. da 32 a 34 della Direttiva 2006/112/CE. Sul punto l'Agenzia delle Entrate, in una consulenza giuridica (n. 954-72/2012 del 15 febbraio 2013 - Prot. n. 20462/2013) resa a favore di Confindustria Piemonte, afferma che: "(…) le cessioni di beni a privati consumatori, oggetto della presente consulenza, trovano ... la propria disciplina nell'articolo 41, comma 1, lettera b), del DL 331/1993. Tale norma, tuttavia, va interpretata alla luce delle disposizioni comunitarie che regolano la materia, poiché la medesima, di complessa formulazione, costituisce la trasposizione degli artt. da 32 a 34 della Direttiva 2006/112/CE.L'articolo 33 della direttiva richiamata stabilisce che, nel caso di un bene spedito e trasportato a partire da altro Stato membro, l'operazione è rilevante nel Paese di destinazione, quando il trasporto è effettuato dal fornitore o dal cedente.Il successivo articolo 34 introduce una serie di deroghe, stabilendo in sostanza una ripartizione della potestà impositiva tra il Paese di partenza e quello di arrivo a fronte di una serie di elementi, tra cui il superamento di una soglia determinata che fa scattare l'imponibilità della cessione nello Stato di arrivo.Tuttavia le disposizioni di tale articolo non si applicano ai beni soggetti ad accisa (art. 34, par. 1, lett. a), che, quindi, se spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, sono sempre assoggettati a Iva nel Paese di destinazione, a prescindere dal superamento o meno della soglia in questione.Al contrario, le cessioni di beni soggetti ad accisa nei confronti di privati con trasporto in altro Stato membro da parte dell'acquirente sono disciplinate dall'art. 32, ai sensi del quale il luogo di tassazione è quello in cui si trova il bene al momento di partenza della spedizione o del trasporto.Fatte queste premesse, occorre interpretare l'articolo 41, comma 1, lett. b) del DL 331 del 1993 alla luce delle disposizioni comunitarie di cui sopra. Tale norma, infatti, prevede l'imponibilità delle cessioni di beni nel Paese di destinazione a condizione che il trasporto venga effettuato dal fornitore o per suo conto, in perfetta aderenza alla normativa comunitaria.La locuzione presente nel primo periodo della norma "di beni diversi da quelli soggetti ad accisa" va peraltro interpretata nel senso che solo per questi ultimi si applica la soglia di 100.000 euro che costituisce la discriminante per stabilire la tassazione nel Paese di origine ovvero in quello di destinazione.**In conclusione,** alla luce di una corretta lettura dell'art. 41, comma 1, lett. b), per i beni soggetti ad accisa, il luogo di tassazione va sempre individuato nel Paese di destinazione, quando il trasporto è effettuato dal fornitore o per suo conto.Al contrario, se il trasporto viene effettuato dall'acquirente, torna di applicazione il criterio generale di cui all'art. 7-bis del Dpr 633 del 1972, con conseguente tassazione nel Paese di origine". |

Una volta preso atto della necessità di assolvere l’accisa e l’Iva del Paese di destino, occorre**individuare le modalità di organizzazione dei flussi operativi**.
Nel seguito vengono delineate **tre diverse procedure operative:**
1.**vendita con spedizione da deposito istituito in altro Paese UE;**
2. **vendita diretta in regime sospensivo (caso tipico dell’impresa di produzione di vino e di altre bevande alcoliche);**
3. **vendita diretta di prodotti con accisa italiana assolta (caso tipico dell’impresa di commercializzazione).**

**Prima modalità - Vendita con spedizione da deposito istituito in altro Paese UE**

|  |
| --- |
| Trasferire il vino e le altre bevande alcoliche dalla cantina al deposito fiscale /destinatario registrato del Paese estero, con emissione:* ai fini accise: di e-AD (deposito fiscale) o di MVV (piccolo produttore)
* ai fini Iva: di fattura (da se stessi posizione Iva italiana a se stessi – posizione Iva del Paese di destino, al costo), per operazione non imponibile ai sensi dell’articolo 41/2/c del DL 331/1993, espletando la procedura delle cessioni intracomunitarie.

Nel momento in cui il cliente consumatore finale del Paese estero si collega al sito Internet italiano e acquista il prodotto, l’impresa italiana dà l’incarico all’operatore logistico di spedire il prodotto al cliente ed emette fattura, dalla posizione Iva del Paese di destino, gravata dell’Iva del Paese di destino (la base imponibile di tale fattura comprende anche l’eventuale accisa estera).La procedura in argomento è alternativa a quella prevista dall’articolo 41/1/b del DL 331/1993: essa comporta un trasferimento di beni a se stessi e una successiva cessione interna al Paese di arrivo.Per gli eventuali risvolti ai fini delle imposte sui redditi, si rinvia a quanto affermato nel successivo punto 3.5. |

**Seconda modalità - Vendita diretta in regime sospensivo (caso tipico dell'impresa di produzione di vino e di altre bevande alcoliche)**

|  |
| --- |
| Vendere il vino e le altre bevande alcoliche al consumatore finale di altro Paese Ue, con invio dei prodotti allo stesso, previa sosta tecnica presso deposito fiscale / destinatario registrato di tale Paese; in tale evenienza:* ai fini accise: i prodotti vengono spediti dall’Italia in regime sospensivo mediante emissione di e-AD o di MVV e assolvono l’accisa estera nel Paese estero;
* ai fini Iva: viene emessa fattura nei confronti del cliente finale; tale fattura:ai fini dell’Iva italiana: reca la dicitura “operazione non imponibile articolo 41/1/b del Dl  n. 331/1993”;ai fini dell’Iva del Paese di destino: reca l’indicazione dell’Iva dovuta nel Paese stesso (l’Iva estera viene calcolata includendo nella base imponibile l’eventuale accisa dovuta nel Paese di destino).

Quest’ultima procedura è quella maggiormente in linea con la consulenza giuridica resa dall’Agenzia delle Entrate. Essa presuppone che l’impresa concluda la vendita quando il prodotto è ancora presente in Italia. Situazione normale nel caso della vendita a distanza. È comunque da ritenere anche possibile strutturare l’operazione mediante trasferimento dei prodotti dalla posizione Iva italiana a quella del Paese di destino (trasferimento a se stessi) con successiva cessione interna nel Paese estero, con applicazione dell’Iva locale: l’Iva estera viene calcolata includendo nella base imponibile l’eventuale accisa dovuta nel Paese di destino.In tale evenienza il trasferimento a se stessi sarebbe giustificato dal fatto che sino a quando il prodotto è in regime sospensivo (per il Paese Ue di arrivo) il medesimo non può essere consegnato al cliente finale. Diventa consegnabile solo una volta che il medesimo è stato assoggettato ad accisa nel Paese di arrivo. In tale evenienza si potrebbe prevedere nel contratto che il passaggio di proprietà si ha solo una volta che il prodotto è stato assoggettato ad accisa. |

**Terza modalità - Vendita diretta di prodotti con accisa italiana assolta (caso tipico impresa di commercializzazione)**

|  |
| --- |
| Nel caso di cessione di vino e di altre bevande alcoliche ad accisa italiana assolta, ai fini delle accise, è possibile applicare la procedura di cui all’articolo 36 della Direttiva 2008/118/CE. Si tratta della procedura tipicamente prevista per le imprese commerciali.In tale evenienza:* ai fini delle accise:  i prodotti vengono spediti ad accisa italiana assolta, scortati dal modello DAS e  vengono sottoposti ad accisa del Paese estero, in genere, a mezzo di rappresentante fiscale accise, con diritto al rimborso dell’eventuale accisa italiana
* ai fini dell’Iva, viene emessa fattura nei confronti del cliente finale; tale fattura:ai fini dell’Iva italiana: reca la dicitura “operazione non imponibile articolo 41/1/b del Dl n. 331/1993;ai fini dell’Iva del Paese di destino: reca l’indicazione dell’Iva dovuta nel Paese stesso (l’Iva estera viene calcolata includendo nella base imponibile l’eventuale accisa dovuta nel Paese di destino).

Al fine di individuare gli adempimenti da porre in essere in caso di vendita a distanza di prodotti assoggettati ad accisa, può essere utile consultare la Direttiva 2008/118/CE (art. 36) e la procedura prevista dall’Agenzia delle Dogane italiana per il caso in cui tale attività sia posta in essere da parte di operatori economici di altro Paese Ue nei confronti di consumatori finali italiani.Tale procedura è prevista dalla Determina Prot. n. 24211/RU del 14 dicembre 2012.  |

**Vendita a consumatori finali di Paesi extra-UE**

La vendita di prodotti sottoposti ad accisa**non è sostanzialmente diversa rispetto a quella degli altri prodotti**. In merito si rimanda al paragrafo 3.3.3  (“Vendita di beni nei confronti di consumatori finali di Paesi extra-UE”).

In pratica, nel caso di vendita a consumatore finale di Paese extra-UE, con trasporto a cura o a spese del venditore italiano, valgono le seguenti regole:

* adempimenti in partenza: procedura di cessione all’esportazione:
Ai fini Iva: cessione all’esportazione, operazione non imponibile articolo 8/1/a
Ai fini accise (prodotti sottoposti ad accisa): la procedura da adottare dipende dal fatto che il prodotto esca dal territorio Ue da dogana italiana o da dogana di altro Paese Ue: nel primo caso, valgono i documenti previsti per la circolazione nazionale; nel secondo è necessaria l’emissione dell’e-AD o del modello MVV (quest’ultimo nel caso dei piccoli produttori di  vino);
* adempimenti in arrivo (nel Paese del cliente): dipendono dalla condizione di resa della merce: normalmente DDP o DAP; nel caso di merce resa DDP, l’impresa italiana deve formulare un prezzo che tenga conto anche dello sdoganamento in arrivo e dei correlati oneri doganali e fiscali; nel caso, invece, di resa DAP, l’onere dello sdoganamento in arrivo grava sul cliente estero.

**Vendita di prodotti a clienti della Repubblica di San Marino**

|  |
| --- |
| * la RSM, sotto il profilo delle accise, viene considerata territorio dello Stato Italiano;
* nella RSM non risultano esistere imprese munite di codice di accisa  che vendono vino e altre bevande alcoliche (in regime sospensivo) all’ingrosso o al dettaglio;
* per le spedizioni di vino e di altre bevande alcoliche a clienti della RSM:- non è possibile appoggiare la spedizione su un codice d’accisa della RSM- non è possibile emettere l’e-AD- occorre vendere i prodotti “accisa italiana assolta” ed emettere i documenti previsti per la circolazione nazionale (ad esempio, per il vino, il DDT o il documento generico).
 |

**3.3.2 - Vendita di beni a operatori economici**

**Vendita a operatori economici italiani**
La procedura prevede i seguenti adempimenti:

* Emissione di fattura elettronica con Iva; la fattura deve recare indicata la partita Iva del cliente;
* Riguardo alla accise, valgono i documenti previsti per la circolazione nazionale;
* Annotazione della fattura sul registro fatture emesse;
* Comunicazione trimestrale delle liquidazioni periodiche IVA;
* Dichiarazione annuale Iva.

**Vendita a operatori economici di altro Paese UE**

La procedura prevede i seguenti adempimenti:
• Verifica dell’esistenza e della correttezza del numero identificativo Iva del cliente estero (e stampa esito controllo);
• Emissione di fattura per operazione non imponibile articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993 (con indicazione in fattura del numero identificativo Iva del cliente estero);
• Riguardo alle accise, i prodotti devono essere inviati a soggetto dotato di codice di accisa (deposito fiscale o destinatario registrato, ordinario o occasionale); nel caso di spedizione da parte di produttore dotato di codice accise, viene emesso l’e-AD; nel caso si spedizione da parte di piccolo produttore viene emesso il modello MVV; nel caso di spedizione di prodotti ad accisa assolta viene emesso il modello DAS;
• Reperimento della prova di avvenuto ricevimento della merce a destino (ad esempio: a mezzo documento di trasporto CMR – esemplare n. 4, timbrato e firmato dal cliente in segno di ricevimento, attestazione di ricevimento da parte del cliente, etc.); a partire dal 1° gennaio 2020 valgono le prove di cessione intracomunitaria stabilite dall’articolo 45-bis del Regolamento Ue n. 282/2011 (articolo introdotto dal Regolamento Ue n. 1912/2018)
• Annotazione della fattura sul registro fatture emesse;
• Presentazione del modello Intra cessioni;
• Comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“esterometro”) oppure trasmissione delle singole fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX;
• Dichiarazione annuale Iva.

**Vendita di beni a operatori economici di Paesi extra-UE**

La procedura prevede i seguenti adempimenti:
• Emissione di fattura per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972;
• Annotazione della fattura sul registro fatture emesse;
• Presentazione della dichiarazione di esportazione in Dogana, a mezzo di spedizioniere doganale;
• Ai fini accise, se i prodotti escono dal territorio Ue da dogana italiana, vengono emessi i documenti previsti per la circolazione nazionale; se escono da dogana di altro Paese Ue, deve essere emesso il modello e-AD o il Modello MVV (piccoli produttori di vino);
• Reperimento della prova di avvenuta uscita della merce dal territorio Ue (mediante interrogazione del sito dell’Agenzia delle Dogane a mezzo MRN – “Movement Reference Number”);
• Dichiarazione annuale Iva;

**3.4 - Drop shipping**

Il Drop shipping è una formula di vendita grazie alla quale l’impresa che svolge l’attività di e-commerce (“drop shipper”) vende i  prodotti senza averli fisicamente in magazzino.
Conclusa la vendita essa inoltra l'ordine al fornitore convenzionato il quale provvede a:

* spedire i prodotti al cliente finale;
* emettere fattura nei confronti del drop shipper.

Le procedure da adottare dipendono, principalmente, dal Paese di stabilimento (di localizzazione) della società di e-commerce e dal Paese di invio dei beni.
Nel seguito ci si limita a prendere in considerazione il caso di società di e-commerce localizzata in Italia.

**Localizzazione del consumatore finale: Italia**
Procedura:

* la società di e-commerce cede la merce al consumatore finale italiano e applica l’Iva italiana (emissione di fattura elettronica con Iva o semplice annotazione nel registro dei corrispettivi);
* l’impresa produttrice italiana emette fattura elettronica con Iva nei confronti della società di e-commerce italiana e invia la merce al consumatore finale italiano.

**Localizzazione del consumatore finale: altro Paese Ue (ad esempio: Germania)**

**Caso sotto soglia**

* La società di e-commerce cede la merce al consumatore finale tedesco e applica l’Iva italiana (emissione di fattura con Iva o semplice annotazione nel registro dei corrispettivi).
* L’impresa produttrice italiana, secondo autorevole dottrina (Franco Ricca, Cessioni triangolari: condizioni necessarie e sufficienti, L’Iva, n. 6/2014), in tale evenienza non sarebbe abilitata ad emettere fattura elettronica per operazione non imponibile articolo 58 del Dl n. 331/1993; essa dovrebbe emettere fattura elettronica con Iva. Tale interpretazione è basata sull’opinione che l’applicazione dell’articolo 58 del Dl n. 331/1993 nei confronti del soggetto promotore dell’operazione triangolare sia condizionata al fatto che quest’ultimo possa applicare l’articolo 41 del Dl n. 331/1993 nei confronti del cliente finale. La formulazione letterale dell’articolo 58 porterebbe invece a una diversa interpretazione. In conclusione, l’interpretazione sopra formulata, pur discutibile,  è indubbiamente impostata a criteri di prudenza ed quindi da preferire. In tale ambito, l’impresa produttrice italiana emette fattura elettronica nei confronti della società di e-commerce, con applicazione dell’Iva italiana.

**Caso sopra soglia**

* La società di e-commerce apre una posizione Iva in Germania e invita l’impresa produttrice italiana a emettere fattura nei confronti della società di e-commerce – posizione Iva tedesca.
* La società di e-commerce – posizione Iva tedesca, cede la merce al consumatore finale tedesco e applica l’Iva tedesca (in base alla normativa interna di tale Paese).
* L’impresa produttrice italiana emette fattura per operazione non imponibile articolo 41/1/a  del Dl n. 331/1993 nei confronti della società di e-commerce – posizione Iva tedesca, invia la merce al consumatore finale tedesco e svolge la procedura cessioni intracomunitarie (annotando la fattura sul registro fatture emesse, presentando il Modello Intra cessioni; inserendo l’operazione nella comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“esterometro”) o trasmettendo la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX, reperendo e tenendo agli atti le prove di cessione intracomunitaria.

In alternativa a tale soluzione, l’impresa  produttrice italiana, pur continuando a inviare la merce al consumatore finale tedesco potrebbe emettere fattura elettronica per operazione non imponibile articolo 58 del Dl n. 331/1993 nei confronti della società di e-commerce (posizione Iva italiana) e quest’ultima potrebbe emettere fattura così strutturata, nei confronti del consumatore finale di altro Paese Ue:

* Ai fini dell’Iva italiana: operazione non imponibile articolo 41/1/b del Dl n. 331/1993;
* Ai fini dell’Iva tedesca: applicazione dell’Iva tedesca.

Naturalmente, il trasporto della merce al consumatore finale tedesco deve essere a carico dell’impresa produttrice italiana (condizione essenziale al fine di poter strutturare l’operazione come operazione triangolare).
La società di e-commerce, riguardo a tale operazione espleterebbe la procedura cessioni intracomunitarie (annotando la fattura sul registro fatture emesse, presentando il Modello Intra cessioni; inserendo l’operazione nella comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“esterometro”) o trasmettendo la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX, reperendo e tenendo agli atti le prove di cessione intracomunitaria.

Tra le due soluzioni sopra rappresentate, la prima sembra da preferire in quanto maggiormente lineare.
A partire dal 1° gennaio 2020, in conseguenza dell’applicazione di quanto previsto dalla Direttiva UE 2018/1910 del 4 dicembre 2018, la prima soluzione diventa l’unica soluzione possibile.

**Localizzazione del consumatore finale in Paese extra Ue (ad esempio: Svizzera)**

* La società di e-commerce cede la merce al consumatore finale svizzero e dichiara la stessa per l’esportazione definitiva dall’Italia, sulla base di fattura per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972.
* L’impresa produttrice italiana emette fattura elettronica per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972 – operazione triangolare, nei confronti della società di e-commerce e invia la merce al consumatore finale svizzero.
* Entrambe le imprese italiane devono comprovare che la merce è effettivamente uscita dal territorio comunitario (a mezzo risultato di uscita ottenuto accedendo al sito dell’Agenzia delle Dogane ed eseguendo la prevista interrogazione a mezzo MRN; l’impresa produttrice italiana potrebbe provare l’esportazione a mezzo fattura vistata dalla Dogana di esportazione).
* L’ operazione di importazione definitiva in Svizzera sarà eseguita a spese di uno dei due ultimi soggetti intervenuti nell’operazione, in base alle condizioni di resa Incoterms pattuite tra le parti. In genere, l’impresa produttrice italiana vende con la condizione di resa DAP (reso NON sdoganato all’importazione) e la società di e-commerce vende con la condizione di resa DAP o DDP (sdoganato all’importazione).
* L’operazione di importazione in Svizzera viene eseguita in base alla fattura emessa dalla società di e-commerce.

Al riguardo occorre tenere presente che, a partire dal 1° gennaio 2019,  la normativa Iva svizzera prevede che nel caso di operatori economici esteri che importano in Svizzera beni di esiguo valore e cioè beni che all’atto dell’importazione in Svizzera generano un’Iva svizzera non superiore a 5 franchi svizzeri, ove il valore complessivo di tali importazioni superi la soglia di 100.000 franchi svizzeri l’anno, l’operatore economico estero deve aprire una posizione Iva in Svizzera a mezzo di rappresentante fiscale.
In caso di supero della soglia di 100.000 franchi svizzeri / anno per l’importazione di beni di valore irrisorio:

* La Dogana svizzera continua a non applicare l’Iva;
* L’impresa italiana, mediante la partita Iva aperta in Svizzera, deve provvedere ad applicare l’Iva svizzera nei confronti dei clienti svizzeri.

Sotto il profilo pratico, la società italiana di e-commerce è abilitata ad emettere un’unica fattura nei confronti del cliente svizzero, valida sia ai fini dell’Iva italiana che dell’Iva svizzera. 1 copia ditale fattura viene anche consegnata allo spedizioniere doganale italiano, allo spedizioniere doganale svizzero e al rappresentante fiscale svizzero.
Nel caso in cui vengano venduti sia beni di valore irrisorio, sia beni di valore NON irrisorio, per questi ultimi il soggetto importatore continua ad essere il cliente finale; tali ultimi beni NON transitano tramite la partita Iva svizzera.

**Esempio**
Società di e-commerce che ha superato la soglia di 100.000 franchi svizzeri di beni di valore irrisorio vende ad un cliente svizzero, con resa DDP (prezzo tutto compreso, con consegna all’abitazione del cliente) un prodotto alimentare del valore di 150 euro + Iva svizzera 2,5%.

**Fattura:**

Ai fini dell’Iva italiana:
Fornitura 1 unità del prodotto X                                                                  150,00 euro
Operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972

Ai fini dell’Iva svizzera
Iva svizzera 2,5%                                                                                             4,50 euro
                                                                                                                 --------------------
Totale a nostro credito (pagate in data odierna a mezzo PAYPAL)             154,50 euro

Nel momento in cui la merce giunge in Svizzera, essa viene sdoganata senza pagamento dell’Iva svizzera.
Il rappresentante fiscale svizzero provvede a registrare nella contabilità svizzera la fattura di vendita emessa dall’impresa italiana.
Con riferimento ad ogni trimestre solare, il rappresentante fiscale svizzero provvede a liquidare l’Iva dovuta e a presentare la dichiarazione Iva trimestrale all’AFC - Amministrazione  Federale delle Contribuzioni.
L’Iva svizzera viene versata all’AFC entro 60 giorni dal termine del trimestre solare di riferimento.

Riepilogando:

* Fornitura a clienti svizzeri di beni di esiguo valore (la cui Iva all’importazione non supera 5 franchi svizzeri) (1):
se con tali forniture viene realizzato un volume d’affari annuo di almeno 100.000 franchi svizzeri: SI obbligo di apertura di posizione Iva in Svizzera;
In caso contrario: NO obbligo di apertura di posizione Iva in Svizzera;
* Fornitura a clienti svizzeri di beni di valore NON esiguo: NO obbligo di apertura di posizione Iva in Svizzera.

Nota (1): con le nuove aliquote Iva svizzere si tratta di beni del seguente valore:

* 5 franchi svizzeri / 7,7% = 64,94  franchi svizzeri  - prodotti in genere
* 5 franchi svizzeri / 2,5% = 200,00  franchi svizzeri - prodotti alimentari

**3.5 - Vendita tramite reti di imprese o consorzi**

Tenuto conto delle difficoltà operative e dei costi legati all’apertura di una posizione Iva all’estero, per le PMI italiane, laddove possibile, sarebbe consigliabile aggregarsi con altre imprese in modo da ottimizzare i costi legati a tale modalità di presenza all’estero. Attualmente esistono due principali forme di aggregazione:
• il consorzio o la cooperativa
• la rete di imprese.

**Nel caso del consorzio o della cooperativa**, la posizione Iva estera sarebbe intestata al consorzio/cooperativa; le imprese produttrici, per le merci inviate in altro Paese UE potrebbero emettere fattura nei confronti del consorzio/cooperativa e questi la riemetterebbero nei confronti dei clienti finali; il consorzio o la cooperativa provvederebbero poi a ripartire le spese di gestione emettendo fattura nei confronti delle imprese consorziate.

Nel caso della **rete d’imprese**, la funzione di “concentratore” delle fatture potrebbe essere svolta da un impresa mandataria, facente parte della rete o esterna alla rete stessa.

Volendo far ricorso a tale ultimo strumento, si potrebbe, ad esempio, operare come segue:
• stipula del contratto di rete con individuazione della società mandataria; in tale contratto sarebbero anche previsti:
- quali sono i prodotti commercializzati tramite il sito comune;
- i Paesi nei quali essere presenti;
• la società mandataria si occupa di:
­ aprire una posizione Iva nei Paesi UE di interesse;
­ stipulare contratti di logistica con operatori logistici italiani e/o di tali Paesi UE; nel caso di vino e altre bevande alcoliche tali operatori dovrebbero essere dotati di deposito fiscale o avere la qualifica di destinatari registrati (nel caso degli operatori esteri);
• la società mandataria allestisce il sito di e-commerce nell’interesse delle imprese retiste;
• i consumatori finali accedono al sito della rete gestito della società mandataria e acquistano la  merce;
• le singole PMI emettono fattura direttamente nei confronti della società mandataria italiana:
• la società mandataria emette fattura nei confronti del cliente finale.

**Esempio di operazione di vendita sopra soglia di prodotti diversi da quelli sottoposti ad accisa a consumatori finali tedeschi:**

Il flusso operativo potrebbe essere così rappresentato:
• Il cliente tedesco accede al sito internet della rete, individua il prodotto di suo interesse, compila l’ordine intestato alla società mandataria italiana ed esegue il pagamento a mezzo carta di credito o pay pal;
• la società mandataria conferma l’ordine del cliente ed emette fattura di vendita:
o ai fini italiani: per operazione non imponibile articolo 41/1/b del Dl n. 331/1993;
o ai fini tedeschi: con applicazione dell’Iva tedesca;
• la società mandataria italiana provvede ad eseguire il ritiro del prodotto presso l’impresa retista e ne cura il trasporto al cliente finale tedesco;
• l’impresa retista emette fattura elettronica nei confronti della società mandataria italiana, con applicazione dell’Iva italiana.

Nel caso in cui le singole imprese retiste si incaricassero di curare il trasporto dei prodotti ai clienti finali (ad esempio: resa CIP abitazione del cliente estero),**riguardo alla fatturazione delle operazioni potrebbe essere adottata una delle seguenti soluzioni:**
**1)** l’impresa retista emette fattura per operazione non imponibile articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993 nei confronti della società mandataria italiana – posizione Iva tedesca, espletando la procedura cessioni intracomunitarie (annotando la fattura sul registro fatture emesse, presentando il Modello Intra cessioni; inserendo l’operazione nella comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“esterometro”) o trasmettendo la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX, reperendo e tenendo agli atti le prove di cessione intracomunitaria.
In tale evenienza, la società mandataria emetterebbe fattura sul consumatore finale tedesco tramite la posizione Iva tedesca, con applicazione dell’Iva tedesca;
**2)** l’impresa retista emette fattura elettronica per operazione non imponibile articolo 58 del Dl n. 331/1993 nei confronti della società mandataria italiana (posizione Iva italiana) e quest’ultima emette fattura così strutturata:
• Ai fini dell’Iva italiana: operazione non imponibile articolo 41/1/b del Dl n. 331/1993;
• Ai fini dell’Iva tedesca: applicazione dell’Iva tedesca.
La società mandataria, riguardo a tale operazione espleta la procedura cessioni intracomunitarie (annotando la fattura sul registro fatture emesse, presentando il Modello Intra cessioni; inserendo l’operazione nella comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“esterometro”) o trasmettendo la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX, reperendo e tenendo agli atti le prove di cessione intracomunitaria.
La prima soluzione è quella preferibile, in quanto maggiormente lineare. A partire dal 1° gennaio 2020, in conseguenza dell’applicazione di quanto previsto dalla Direttiva UE 2018/1910 del 4 dicembre 2018, la prima soluzione diventa l’unica soluzione possibile.

Nel caso di **prodotti sottoposti ad accisa:**
• se il ritiro dei prodotti viene curato dalla società mandataria italiana (con introduzione in deposito fiscale italiano), le imprese produttrici possono emettere i documenti previsti per la circolazione nazionale dei prodotti sottoposti ad accisa (ad esempio, DDT integrato);
• se, invece, i prodotti vengono direttamente spediti in Germania a cura o a spese dei produttori italiani, è opportuno che gli stessi vengano spediti al deposito fiscale /destinatario registrato tedesco, in modo che in Germania venga svolta la procedura accise, con relativo assolvimento dell’imposta e con successiva consegna ai consumatori finali tedeschi; in tale evenienza i prodotti, dall’Italia alla Germania, verrebbero scortati da e-AD (nel caso di produttore dotato di deposito fiscale) o da MVV (nel caso di piccolo produttore di vino).
**Sotto il profilo dell’Iva:**
• se i prodotti vengono introdotti in deposito fiscale italiano, le singole imprese produttrici devono emettere fattura elettronica con Iva nei confronti della società mandataria italiana;
• se i prodotti vengono spediti dai produttori direttamente al deposito fiscale / destinatario registrato tedesco, le singole imprese produttrici devono emettere fattura per operazione articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993 nei confronti della società mandataria italiana – posizione Iva tedesca;
per il resto valgono considerazioni analoghe a quelle delineate in relazione ai prodotti non sottoposti ad accisa

**3.6 - Vendita tramite magazzini di consegna nel Paese estero**

Ai fini delle imposte sui redditi, secondo l'art. 5 del Modello OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) di convenzione contro la doppia imposizione, un magazzino di semplice consegna di beni che vengono venduti direttamente da parte dell'impresa italiana mediante il proprio ufficio vendite italiano non costituisce stabile organizzazione dell'impresa italiana nel Paese di localizzazione del magazzino.
Al riguardo occorre tuttavia tenere conto che, in virtù del **piano BEPS - Base Erosion and Profit Shifting**, il magazzino di consegna per non realizzare la fattispecie della stabile organizzazione deve avere un carattere preparatorio e ausiliario rispetto all'attività svolta dall'impresa italiana.
L’OCSE con il **Piano BEPS**ha individuato 15 Azioni finalizzate ad attribuire i redditi ai Paesi nei quali essi sono stati effettivamente prodotti.
**L’Azione n. 7 – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status** ha individuato alcune modifiche da apportare al Modello OCSE e al suo Commentario, riguardo al concetto di stabile organizzazione.
Ad esempio, in tale ambito, il Commentatario del Modello OCSE, rivisto in base a tale Piano, in riferimento all’articolo 5 del Modello OCSE (Stabile organizzazione), nel punto 22, afferma che:
“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 and auxiliary character”.
Secondo l’art. 5 del Modello ONU di convenzione contro la doppia imposizione, invece, anche un magazzino di semplice consegna può costituire stabile organizzazione dell’impresa italiana nel Paese estero.

**Mentre il Modello OCSE trova applicazione nei rapporti con Paesi sviluppati, il Modello ONU trova invece applicazione nei rapporti con Paesi in via di sviluppo.**

Sul piano pratico, **prima di allestire un magazzino di consegna in un Paese estero occorre verificare se lo stesso, in base alla normativa e alla prassi interna del Paese considerato e all’eventuale accordo contro la doppia imposizione esistente tra l’Italia e il Paese estero, possa o meno realizzare la fattispecie della stabile organizzazione dell’impresa italiana nel Paese estero.**
Al riguardo si ricorda che le norme contenute in un accordo contro la doppia imposizione non creano la fattispecie impositiva, ma si limitano a delimitarla al fine di evitare la doppia imposizione internazionale del reddito.
In pratica, se per la normativa interna del Paese estero considerato il magazzino di consegna NON realizza l’ipotesi della stabile organizzazione, l’eventuale previsione positiva contenuta nell’accordo contro la doppia imposizione, non obbliga tale Paese a considerare realizzata la fattispecie della stabile organizzazione.

**Ai fini dell’Iva**, nel caso in cui il magazzino di consegna sia ubicato in un altro Paese UE, è necessario aprire una posizione Iva in tale Paese al fine gestire le operazioni di ricevimento dei prodotti e di cessione degli stessi.

Sempre sotto il profilo dell’Iva, occorre previamente verificare se, ai fini dell’Iva,  tale magazzino possa realizzare l’ipotesi della **stabile organizzazione dell’impresa italiana nel Paese di insediamento dello stesso**.
Al riguardo si ricorda che, in base all’articolo 11 del Regolamento (UE) n. 282/2011, la  "stabile organizzazione" ai fini dell’Iva designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell’attività economica dell’impresa, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti sia a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione, sia a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione.
Secondo la Presidenza del Consiglio dell’Unione europea (documento n. 7988/10 del 26 marzo 2010) tale definizione, pur essendo incentrata sulle prestazioni di servizi,  deve essere estesa ad ogni situazione governata dalla direttiva 2006/112/CE e non limitata alle prestazioni di servizi. Quindi la stessa vale anche nel caso di operazioni concernenti i beni.
Si ricorda che nel caso di presenza di un’impresa in un determinato Paese Ue mediante una stabile organizzazione Iva, tale impresa sulle cessioni interne a tale Paese deve applicare l’Iva e non può quindi utilizzare la procedura del reverse charge esterno, riservata ai soggetti non stabiliti in tale Paese.
E' da ritenere che, in caso di utilizzo da parte dell’impresa italiana di un magazzino di consegna in altro Paese Ue:
• venga realizzata la fattispecie della stabile organizzazione Iva dell’impresa italiana in tale Paese, nel caso in cui tale magazzino di consegna viene gestito dall’impresa italiana stessa, mediante, ad esempio, personale alle proprie dipendenze;
• NON venga invece realizzata tale fattispecie nel caso in cui l’impresa italiana si avvalga di un operatore logistico locale indipendente dall’impresa italiana, ad esempio, mediante un contratto di deposito.
Sul tema sono molto utili le osservazioni contenute nel documento di lavoro del VALUE ADDED TAX COMMITTEE, n. 968 del 15 maggio 2019, paragrafo 3. Tale documento è reperibile mediante google: wp 968 quick fixie.pdf
Riguardo ai Paesi extra Ue, occorre condurre una preventiva indagine Paese per Paese.

**Esempio**

|  |
| --- |
| Impresa di e-commerce italiana decide di vendere i propri prodotti nei confronti dei consumatori finali francesi, utilizzando un deposito ubicato in Francia e applicando l’Iva francese a mezzo di posizione Iva aperta in Francia.Flusso operativo:* l’impresa italiana trasferisce un congruo quantitativo di prodotti in Francia, presso il deposito francese, con emissione di fattura, al costo, dalla posizione Iva italiana a quella francese, per operazione non imponibile articolo 41/2/c del Dl n. 331/1993 e con presentazione del modello Intra 1-bis; in Francia viene svolta la procedura acquisti intracomunitari
* i consumatori finali francesi accedono al sito internet italiano, acquistano la merce e pagano il prezzo Iva francese 20% compresa
* viene generata la fattura di vendita interna alla Francia, assoggettata all’Iva francese del 20%; tale fattura viene emessa in 3 esemplari:1 per la contabilità generale italiana1 per il consulente francese incaricato di gestire la posizione Iva francese dell’impresa italiana1 per il cliente finale
* il consulente francese annota la fattura nella contabilità Iva francese, presenta la dichiarazione Iva periodica e liquida l’Iva
* l’impresa italiana direttamente dall’Italia o tramite conto corrente bancario intrattenuto presso banca francese esegue il pagamento del saldo Iva.

**Nel caso in cui i prodotti inviati in Francia fossero prodotti sottoposti ad accisa**, occorrerebbe espletare anche la procedura accise, sia ai fini italiani che ai fini francesi.La successiva fattura di vendita verrà emessa per operazione non soggetta ai sensi dell’articolo 7-bis del Dpr n. 633/1972.L’accisa francese concorre a formare la base imponibile della cessione effettuata in Francia.  |

Nel caso in cui il **magazzino di consegna sia invece ubicato in un Paese extra-UE**, occorre distinguere tra due diverse tipologie di magazzini: il deposito doganale oppure il deposito ordinario.

Nel caso di **deposito doganale**, i prodotti vengono spediti dall'Italia al Paese del magazzino. All'atto del loro arrivo i prodotti vengono dichiarati per l'introduzione nel deposito doganale, dove restano allo "stato estero" sino all'atto della cessione degli stessi ai clienti finali.
Nel momento della cessione, i prodotti vengono sdoganati a nome del cliente finale, con pagamento dell'eventuale dazio e dei relativi diritti e vengono spediti al cliente finale.
Nel caso di **deposito ordinario**, i prodotti, giunti nel Paese di destinazione, vengono sdoganati a nome dell'impresa italiana, con pagamento dell'eventuale dazio e dei relativi diritti; specie nei Paesi nei quali esiste un'imposta del tipo Iva, può rendersi necessaria l'identificazione dell’impresa italiana ai fini dell’Iva locale e lo svolgimento degli ulteriori adempimenti di carattere fiscale.

**3.7 - Vendita di beni tramite unità ubicate all'estero**

Nel caso di vendita a distanza nei confronti di clienti ubicati in mercati extra-UE, capaci di elevato assorbimento di prodotti (ad esempio, Brasile, Federazione russa, India, Cina, Stati Uniti, ecc.) e caratterizzati da una normativa complessa, può essere opportuno svolgere il commercio elettronico indiretto mediante una presenza strutturata in loco (ad esempio, una società locale).
In tale evenienza:
• l'impresa italiana potrebbe fornire i prodotti alla società estera, con una normale cessione all'esportazione (operazione non imponibile art. 8, c. 1, lett. a, del Dpr 633/1972)
• la società estera provvederebbe a importare i prodotti nel Paese di arrivo, espletando le necessarie pratiche doganali e pagando l'eventuale dazio e le imposte sugli scambi eventualmente in vigore nel Paese estero (riguardo al vino e alle altre bevande alcoliche, la gran parte dei Paesi prevede l'applicazione di accise)

In tale evenienza le operazioni di e-commerce nei confronti del clienti locali sarebbero gestire direttamente dalla società estera.

**3.8 Novità Iva in tema di commercio elettronico indiretto**

La Direttiva 2017/2455/Ue del 5 dicembre 2017, con effetto **a partire dal 1° gennaio 2021**, estende il **sistema MOSS – Mini One Stop Shop**, già operante per i servizi elettronici B2C, alla vendita on line di beni fisici.
In virtù di tale sistema, l’impresa italiana venditrice:
• emette fattura nei confronti dei consumatori di altro Paese UE applicando l’Iva del Paese di residenza degli stessi;
• presenta all’Agenzia delle Entrate italiana una dichiarazione Iva trimestrale, distinguendo i corrispettivi e l’Iva a seconda del Paese Ue di riferimento;
• versa l’Iva così applicata all’Agenzia delle Entrate italiana, la quale provvede a rigirarla ai Paesi di spettanza (al netto di un eventuale compenso a titolo di rimborso delle spese di riscossione).
E’ stata fissata una **soglia minima comunitaria di euro 10.000**, sino alla quale il venditore è abilitato ad applicare  l’Iva del proprio Paese, salvo rinuncia a tale agevolazione e esercizio dell’opzione per l’applicazione dell’Iva del Paese del consumatore finale.
Il progetto non accenna ai prodotti sottoposti ad accisa, relativamente ai quali, oltre all’Iva occorrerebbe gestire con il sistema MOSS anche l’accisa.
Sintetizzando, riguardo alle vendite a distanza in **ambito Ue**, a partire dal 1° gennaio 2021:
• Viene meno la distinzione tra prodotti non sottoposti ad accisa e prodotti sottoposti ad accisa;
• Viene meno l’attuale regime delle soglie (varianti, a seconda dei Paesi Ue da 35.000 euro /anno a 100.000 euro/anno);
• Viene istituita **un’unica soglia comunitaria**(globale e non per singolo Paese di destinazione del prodotto) di 10.000 euro/anno: sino a tale soglia (al netto dell’Iva), viene applicata l’Iva del Paese del venditore, salvo opzione per l’applicazione dell’Iva del Paese di destino. Oltre tale soglia (al netto dell’Iva), viene applicata l’Iva del Paese del consumatore finale.
Il venditore è abilitato ad adottare la procedura MOSS – Mini One Shop Stop.

Per i beni in arrivo da **Paesi extra Ue**di valore “intrinseco” non superiore a 150 euro, la Direttiva 2017/2455/Ue, prevede quanto segue:
• **Vendita tramite market place**: gli adempimenti Iva devono essere svolti dal gestore del market place;
• **Vendita diretta** da parte dell’ impresa e-commerce Extra Ue: tale soggetto deve aprire una posizione Iva nel Paese dell’acquirente  e deve applicare l’Iva di tale Paese; su tali beni NON è più dovuta l’Iva sull’importazione.

**3.9 - Acquisti tramite internet**

Occorre distinguere tra:
• Prodotti NON sottoposti ad accisa;
• Prodotti sottoposti ad accisa.

**Prodotti NON sottoposti ad accisa**

Nel caso di imprese estere che vendono beni fisici tramite internet a consumatori finali italiani, possono presentarsi le seguenti situazioni:
1) Impresa venditrice di altro Paese UE, la quale spedisce i beni dal suo Paese nei confronti di consumatori finali italiani;
2) Impresa venditrice di Paese extra-UE, la quale spedisce i beni dal suo Paese nei confronti di consumatori finali italiani;
3) Impresa venditrice di altro Paese UE o di Paese extra-UE, la quale dispone di un magazzino di consegna in Italia, dal quale spedisce i beni nei confronti di consumatori finali italiani con partenza da tale magazzino di consegna.

**1) Impresa venditrice di altro Paese Ue, la quale spedisce i beni dal suo Paese nei confronti di consumatori finali italiani**
Tale impresa, sino a 35.000 euro di vendite annue nei confronti di consumatori finali italiani, è abilitata ad applicare l’Iva del suo Paese, con possibilità di opzione per l’applicazione dell’Iva italiana.
La vendita che comporta il superamento di tale soglia, obbliga l’impresa di altro Paese Ue ad applicare l’Iva italiana.
A tal fine l’impresa di altro Paese Ue deve aprire una posizione Iva in Italia (con identificazione diretta o  a mezzo di rappresentante fiscale) e deve applicare l’Iva italiana.
Si ricorda che sono assimilati ai consumatori finali i seguenti cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 38, comma 6:
• Enti non commerciali NON soggetti passivi d’imposta;
• Soggetti passivi per i quali l’imposta è totalmente indetraibile ai sensi dell’articolo 19, comma 2, del Dpr n. 633/1972 (soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti);
• Produttori agricoli operanti in regime speciale articolo 34 del Dpr n. 633/1972;
a condizione che l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari ordinari e degli acquisti a distanza, dai medesimi effettuati nell'anno solare precedente, non abbia superato i 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non é superato.
Le disposizioni di cui al presente punto NON si applicano nel caso di:
• cessioni di mezzi di trasporto nuovi;
• cessioni di beni da installare, montare o assiemare prima della loro consegna al cliente.
Una variante del caso in argomento è rappresentata dalla situazione in cui la società di Paese extra Ue apre una posizione Iva in un altro Paese Ue (ad esempio, in Olanda), tramite la quale, in tale Paese, dichiara per l’importazione la merce proveniente da Paese extra Ue e poi la cede all’impresa italiana.  Sino ad oggi, è frequente il caso di imprese cinesi identificate ai fini Iva nel Regno Unito, che vendono merce di provenienza extra Ue (importata nel Regno Unito) a clienti di altri Paesi Ue (tra i quali, clienti italiani).

**2) Impresa venditrice di Paese extra-UE, la quale spedisce i beni dal suo Paese nei confronti di consumatori finali italiani**
Nel caso in cui l’impresa estera vende i beni con una condizione di resa diversa dal DDP e quindi in base ad un prezzo che NON comprende lo sdoganamento dei beni in Italia, essa non ha l’obbligo di espletare adempimenti di carattere doganale e fiscale in Italia.
Il consumatore finale italiano provvede a dichiarare la merce per l’importazione definitiva e a pagare l’eventuale dazio e l’Iva. In genere l’operazione è curata dal corriere espresso incaricato di recapitare la merce al consumatore finale.
Nel caso in cui, invece, l’impresa estera vende i beni con una condizione di resa DDP e quindi con sdoganamento all’importazione a proprio carico, essa deve aprire una posizione Iva in Italia a mezzo rappresentante fiscale.
In tale evenienza:
• I beni vengono dichiarati per l’importazione definitiva a nome dell’impresa estera – posizione Iva italiana, con pagamento dell’eventuale dazio e dell’Iva;
• L’impresa estera emette fattura con Iva italiana nei confronti del consumatore finale italiano acquirente (oppure si avvale della possibilità di non emettere fattura, se non a richiesta del cliente, in base a quanto previsto dall’articolo 22 del Dpr n. 633/1972 e di non emettere scontrino o ricevuta fiscale, in base a quanto previsto dall’articolo 2, comma 1, lettera oo, del Dpr n. 696/1996).
In caso di **importazione di beni di valore trascurabile**:
• Se detti beni hanno un valore non superiore a 22 euro, NON vengono applicati né l’eventuale dazio, né l’Iva;
• Se detti beni hanno un valore superiore a 22 euro, ma non superiore a 150 euro: NON viene applicato l’eventuale dazio,  ma viene applicata l’Iva;
• Se i beni hanno un valore superiore a 150 euro, vengono applicati sia l’eventuale dazio, sia l’Iva.
La Circolare n. 43/D del 28 novembre 2008 afferma che:
“Restano esclusi dalla fruizione della franchigia in questione i prodotti alcolici, i profumi e l’acqua da toletta, i tabacchi e i prodotti del tabacco.
È opportuno sottolineare che la franchigia di 150 euro deve essere riferita al valore intrinseco del prodotto importato. A tal fine si chiarisce che per valore intrinseco deve intendersi il valore del prodotto al netto di ogni elemento che debba esservi aggiunto per il calcolo del suo valore in dogana, ed in particolare del costo del trasporto.”.
L’impresa estera, anche se identificata ai fini Iva in Italia, Non è obbligata a emettere fattura elettronica e non è obbligata a presentare l comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere.

**3) Impresa venditrice di altro Paese UE o di Paese extra-UE, la quale dispone di un magazzino di consegna in Italia, dal quale spedisce i beni nei confronti di consumatori finali italiani con partenza da tale magazzino di consegna.**
In tale evenienza l’impresa estera deve aprire una posizione Iva in Italia, o direttamente (se stabilita in altro Paese Ue) o a mezzo di rappresentante fiscale (se stabilita in Paese extra Ue).
Mediante tale posizione Iva l’impresa estera gestisce l’arrivo della merce dall’estero, svolgendo una delle due seguenti procedure:
• Importazione definitiva, con pagamento dell’eventuale dazio e dell’Iva, riguardo alla merce in arrivo da Paese extra Ue;
• Acquisto intracomunitario, numerando e integrando con Iva la fattura estera, con sua annotazione sul registro fatture emesse e sul registro degli acquisti; presentazione modello Intra acquisti (ai soli fini statistici), nel caso di supero della soglia prevista; riguardo alla merce in arrivo da altro Paese Ue.
Nel momento in cui la merce viene spedita al consumatore finale italiano, la società estera – posizione Iva italiana emette fattura con Iva nei confronti dello stesso (oppure si avvale della possibilità di non emettere fattura, se non a richiesta del cliente e di non emettere scontrino o ricevuta fiscale, come sopra ricordato).

**Prodotti sottoposti ad accisa**
Non sono previste soglie. L’impresa venditrice estera deve aprire posizione Iva in Italia, al fine di applicare l’Iva italiana.
Nel caso in cui l’accisa sia superiore a zero, l’accisa concorre a formare la base imponibile dell’Iva italiana, sia all’atto dell’importazione, riguardo ai beni provenienti da Paesi extra Ue, sia in sede di integrazione della fattura estera, riguardo ai beni formanti oggetto di acquisto intracomunitario (come espressamente previsto dall’articolo 43, comma 1, seconda parte, del Dl n. 331/1993: “Per i beni soggetti ad accisa concorre a formare la base imponibile anche l'ammontare di detta imposta, se assolta o esigibile in dipendenza dell'acquisto.”).
Naturalmente l’impresa venditrice estera deve organizzarsi per assolvere gli obblighi accisa italiani, adottando una delle tre soluzioni delineate nel  paragrafo 3.3.1 e cioè:
• Far giungere i prodotti presso un deposito italiano gestito da operatore logistico italiano dotato di codice d’accisa (deposito fiscale / destinatario registrato) con successiva cessione dei beni ai clienti con partenza dal deposito stesso;
• Vendita dei prodotti ai clienti italiani con partenza da altro Paese Ue in regime sospensivo e con appoggio dell’arrivo in Italia presso un operatore logistico dotato di codice d’accisa, in sosta tecnica (per lo stretto tempo necessario per assolvere gli obblighi accisa) con proseguimento dei prodotti verso i consumatori finali destinatari;
• Vendita dei prodotti ai clienti italiani con partenza da altro Paese Ue ad accisa del Paese estero assolta e con gestione dell’accisa italiana a mezzo di rappresentante fiscale accise (secondo la procedura prevista dalla  Determina Prot. n. 24211/RU del 14 dicembre 2012 dell’Agenzia delle Dogane) e consegna dei prodotti ai consumatori finali destinatari.

**4 - Aspetti fiscali del commercio elettronico di prodotti digitali**

**4.1 - Aspetti generali**

Per **commercio elettronico diretto** si intende la vendita on line di beni digitali quali software, musica, immagini, libri, banche dati ecc.

Il commercio elettronico diretto si caratterizza per i seguenti aspetti:

* le operazioni di cessione per via telematica di beni virtuali, ai fini Iva, sono considerate prestazioni di servizi (servizi prestati per via elettronica)
* si tratta di operazioni che devono essere realizzate secondo modalità essenzialmente automatizzate, corredate da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione
* in tale ambito vi rientrano sia le operazioni poste in essere nei confronti di consumatori finali (B2C) che quelle poste in essere nei confronti di operatori economici (B2B)

**I servizi che rientrano nel commercio elettronico diretto**

|  |
| --- |
| Trattandosi di un settore caratterizzato da una continua evoluzione sia delle tecnologie applicate che dei servizi offerti, si pone il problema di individuare quali siano i servizi che rientrano nell'ambito del commercio elettronico diretto e quelli che ne restano fuori.Al riguardo è fondamentale il lavoro svolto dal Legislatore comunitario, il quale ha trattato l'argomento nelle seguenti disposizioni:* articolo 58 della Direttiva 2006/112/CE e successive modifiche; in tale norma vengono fissate le regole in tema di territorialità delle prestazioni in argomento
* articolo 7 del Regolamento UE n. 282/2011, come modificato dal Regolamento UE n. 1042/2013; in tale articolo viene data la definizione di “**servizi prestati tramite mezzi elettronici** “e viene indicato un elenco di prestazioni che rientrano o che non rientrano in tale ambito
* Allegato II della Direttiva 2006/112/CE e successive modificazioni; in tale documento viene fornito l'elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica di cui all’articoli 58 della Direttiva stessa
* Allegato I del Regolamento UE 282/2011, come modificato dal Regolamento UE 1042/2013: in tale documento, in via esemplificativa e non esaustiva, viene fornito un dettaglio delle operazioni che rientrano nell'elenco di cui al punto precedente

 L’articolo 58 della Direttiva 2006/112/CE, come sostituito **dall’articolo 1 della Direttiva (UE) 2017/2455**, recita:“1.   Il luogo delle prestazioni 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.2.   Il paragrafo 1 non si applica se sono soddisfatte le seguenti condizioni:a) il prestatore è stabilito o, in mancanza di un luogo di stabilimento, ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale in un solo Stato membro; eb) i servizi sono prestati a persone che non sono soggetti passivi e sono stabilite, hanno l'indirizzo permanente o la residenza abituale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di cui alla lettera a); ec) il valore totale, al netto dell'IVA, delle prestazioni di cui alla lettera b) non supera, nell'anno civile corrente, 10 000 EUR, o il controvalore in moneta nazionale, e non lo ha superato nel corso dell'anno civile precedente.3.   Se nel corso di un anno civile è superata la soglia di cui al paragrafo 2, lettera c), il paragrafo 1 si applica a decorrere da tale data.4.   Lo Stato membro nel cui territorio i prestatori di cui al paragrafo 2 sono stabiliti, oppure, in mancanza di tale luogo di stabilimento, hanno l'indirizzo permanente o la residenza abituale, concede a tali prestatori il diritto di optare affinché il luogo delle prestazioni sia determinato conformemente al paragrafo 1, opzione che, comunque, ha la durata di due anni civili.5.   Gli Stati membri adottano le misure opportune per monitorare il rispetto da parte del soggetto passivo delle condizioni di cui ai paragrafi 2, 3 e 4.6.   Il corrispondente valore in moneta nazionale dell'importo di cui al paragrafo 2, lettera c), è calcolato applicando il tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea il giorno dell'adozione della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio.**L’articolo 7 del Regolamento UE 282/2011** (come modificato dal Regolamento n. 1042/2013)**, afferma che:**1. **I «servizi prestati tramite mezzi elettronici»,**di cui alla direttiva 2006/112/CE**, comprendono 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**
2. **In particolare, rientrano nell’ambito d’applicazione del paragrafo 1**a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamentib) 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 webc) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatariod) 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 computere) 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.)f) i servizi elencati nell’allegato I.
3. **Nell’ambito di applicazione del paragrafo 1 non rientrano:**

a) i servizi di tele-radiodiffusioneb) i servizi di telecomunicazione;c) i beni per i quali l’ordine o la sua elaborazione avvengano elettronicamente;d) i CD-ROM, i dischetti e supporti fisici analoghi;e) il materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste;f) i CD e le audiocassette;g) le video cassette e i DVD;h) i giochi su CD-ROM;i) i servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica;j) 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;k) i servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche;l) i servizi di conservazione dei dati off line;m) i servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione;n) i servizi di helpdesk telefonico;o) i servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta;p) i servizi tradizionali di vendita all’asta che dipendono dal diretto intervento dell’uomo, indipendentemente dalle modalità di offerta;q)  … (soppresso da Regolamento n. 1042/2013);r)  … (soppresso da Regolamento n. 1042/2013);s)  ... (soppresso da Regolamento n. 1042/2013)t) prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini;u) prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini.»;Nel seguito si è proceduto a riportare in forma tabellare il contenuto dei seguenti due documenti contenuti [nel presente file](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/tabella_prodotti_digitali.pdf):* Allegato II della Direttiva 2006/112/CE
* Allegato I del Regolamento UE 282/2011 (come modificato dal Regolamento UE 1042/2013)
 |

A partire **dal 1° gennaio 2019**, in conseguenza di quanto previsto dall’articolo 1 della Direttiva (UE) 2017/2455, nel caso di **servizi prestati per via elettronica da parte di impresa italiana**, valgono le seguenti regole in tema di territorialità:

* **Rapporti B2B**: sono allocabili nell'ambito dei servizi generici; sono disciplinati dalla regola generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972 (Paese del committente):
	+ **Committente italiano**: il servizio si considera effettuato in Italia; occorre applicare l’Iva italiana
	+ **Committente estero**: il servizio si considera effettuato all’estero
* **Rapporti B2C:** sono disciplinati dalla regola specifica (che deroga alla regola generale) di cui all’articolo 7-sexies, comma 1, lettera f), del Dpr n. 633/1972
	+ **Committente italiano:** l’operazione si considera effettuata in Italia; applicazione dell’Iva italiana
	+ **Committente estero:**
* **Committente di Paese extra-Ue**: l’operazione si considera effettuata all’estero; Iva NON dovuta nella UE
* **Committente di altro Paese UE**:
- Vendite di beni virtuali a consumatori finali di altri Paesi Ue per un ammontare (Iva esclusa) **NON superiore a 10.000 euro / anno**: l’operazione si considera effettuata in Italia; occorre applicare l’Iva italiana, salvo opzione per l’applicazione dell’Iva del Paese di consumo;
- Vendite di beni virtuali a consumatori finali di altri Paesi Ue per un ammontare (Iva esclusa)**superiore a 10.000 euro / anno**: l’operazione si considera effettuata nel Paese del committente; occorre applicare l’Iva del Paese del committente (Paese di consumo).

**N. B:**
Nel caso di vendite B2C nei confronti di consumatori finali di altri **Paesi Ue**, occorre tenere presente quanto segue:
• Per poter applicare l’Iva italiana è necessario che la soglia di 10.000 euro, non venga superata nell’anno in corso e non sia stata superata nell’anno civile precedente;
• Se la soglia di 10.000 euro viene superata nel corso dell’anno civile, a decorrere da tale data occorre applicare l’Iva del Paese del committente (Paese di consumo).

Nel caso, invece, di **servizi prestati per via elettronica da parte di impresa estera**, nei confronti di committenti italiani, valgono le seguenti regole:

* **committente italiano B2B**: articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972; l’operazione si considera effettuata in Italia (Paese del committente); gli obblighi fiscali gravano in capo al **soggetto committente**; si applica la procedura di **reverse charge / inversione contabile**: il committente applica l’Iva italiana o mediante la numerazione e l’integrazione della fattura estera (nel caso di fornitore di altro Paese Ue) oppure mediante emissione di autofattura ai sensi dell’articolo 17, comma 2, del Dpr n. 633/1972 (nel caso di fornitore di Paese extra Ue);
* **committente italiano B2C**: articolo 7-sexies, comma 1, lettera f), del Dpr n. 633/1972:
o **Fornitore di Paese extra Ue**: l’operazione si considera effettuata in Italia. Gli obblighi fiscali gravano in capo al fornitore estero, il quale deve applicare l’Iva italiana identificandosi ai fini dell’Iva italiana (in via diretta o mediante nomina di rappresentante fiscale; tale ultima modalità è obbligatoria nel caso di fornitori di Paese extra Ue) o mediante il sistema MOSS;
o **Fornitore di altro Paese Ue**: la localizzazione dell’operazione dipende dal fatto che il fornitore di altro Paese Ue abbia o meno superato la soglia comunitaria di 10.000 euro (o il controvalore in moneta nazionale):
* **se il fornitore estero (nel proprio Paese) ha superato la soglia comunitaria di 10.000 euro**(o il controvalore in moneta nazionale), l’operazione si considera effettuata in Italia (Paese del committente), con il conseguente obbligo da parte del fornitore estero di applicare l’Iva italiana, aprendo una posizione Iva in Italia o tramite il sistema MOSS;
* **se se il fornitore estero (nel proprio Paese) NON ha superato la soglia comunitaria di 10.000 euro**(o il controvalore in moneta nazionale), l’operazione si considera effettuata nel Paese del fornitore, con il conseguente obbligo da parte del fornitore estero di applicare l’Iva del proprio Paese, salvo opzione da parte del fornitore per l’applicazione dell’Iva italiana.

**NB:** Nel caso di Paesi Ue che non hanno adottato l’euro, il corrispondente valore in moneta nazionale dell'importo della soglia, è calcolato applicando il tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea il giorno dell'adozione della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio (5 dicembre 2017).

**Localizzazione del soggetto committente**

Il Regolamento UE 282/2011, come modificato dal Regolamento UE 1042/2013, al fine di consentire agli operatori dei servizi in argomento e alle Amministrazioni fiscali degli Stati membri di individuare la localizzazione del committente non soggetto passivo e, dunque, lo Stato membro legittimato ad applicare l'imposta sulle transazioni in questione, prevede**una serie di regole che assolvono, rispettivamente, le seguenti funzioni**:
• identificare il luogo di stabilimento delle persone giuridiche che non sono soggetti passivi (di seguito, **"enti non soggetti" - ENS**), destinatarie dei servizi in argomento (art. 13-bis)
• risolvere i casi di molteplicità dei luoghi di stabilimento di uno stesso ENS, ovvero di divergenza tra il domicilio e la residenza abituale di una stessa persona fisica destinataria dei servizi in argomento (art. 24)
• agevolare, mediante l'uso di presunzioni relative, l'identificazione del luogo di stabilimento, di domicilio o di residenza abituale nei casi in cui lo stesso sia praticamente impossibile da determinare o non si possa determinare con certezza (artt. 24-bis, 24-ter, 24-quinquies e 24-septies)

**Localizzazione del committente non soggetto passivo**

Occorre distinguere tra:
• **Persone giuridiche che non sono soggetti passivi (di seguito, “enti non soggetti” – ENS)**
• **Persone fisiche che non sono soggetti passivi.**

Con riferimento al luogo di stabilimento di un ENS destinatario di servizi, in particolare, l’articolo 13-bis del Regolamento n. 282/2011 statuisce che lo stesso deve essere individuato nei seguenti:
a. il luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale; **oppure**
b. il luogo di qualunque altra sede di attività caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze.
Con riferimento, invece, al luogo di stabilimento di una persona fisica non soggetto passivo destinataria di servizi, viene fatto riferimento al domicilio o alla residenza del committente.

L’articolo 59-bis della Direttiva 2006/112/CE, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione o di assenza di imposizione o di distorsione della concorrenza concede ai Paesi membri la facoltà di prendere in considerazione anche il luogo di utilizzo dei servizio.
Il Legislatore italiano, riguardo ai servizi resi per via elettronica, non si è avvalso di tale facoltà.

**N.B**. Riguardo ai **servizi prestati per via elettronica nei confronti di committenti non soggetti passivi**, deve pertanto applicarsi il solo criterio del domicilio o della residenza dei committenti, senza che assuma alcuna rilevanza il luogo di effettivo utilizzo del servizio (Circolare n. 22/E del 26 maggio 2016).
Si ricorda che, secondo l’articolo 43 del codice civile, :
“Il **domicilio** di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi.
La **residenza** è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”.

Nel caso di **servizi resi a committenti non soggetti passivi aventi molteplici luoghi di stabilimento oppure domicilio e residenza** tra loro divergenti, l'articolo 24 del regolamento n. 282/2011, detta i seguenti criteri di localizzazione ai fini IVA:
a. nel caso di un ENS, deve darsi priorità al luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale (criterio generale), salvo che sia provato che l'effettiva utilizzazione del servizio avvenga nel luogo di un'altra sede di attività dell'ENS, determinato a norma dell'art. 13-bis, lett. b), del Regolamento n. 282/2011  (criterio speciale);
b. nel caso di una persona fisica, è data priorità al luogo in cui tale persona ha la sua residenza abituale (criterio generale), a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene presso il suo indirizzo permanente (criterio speciale).

**Localizzazione del committente soggetto passivo**

Nel caso di committenti aventi la propria sede in un solo Paese, la verifica riguardo allo status del destinatario della prestazione è relativamente semplice.

Riguardo all'individuazione dello "status" del soggetto acquirente, è possibile fare utile riferimento a quanto previsto dall'articolo 18 del Regolamento UE 282/2011, come modificato dal Regolamento UE 1042/2013,  il quale afferma che:
“1.   Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che un **destinatario** stabilito nella Comunità ha lo **status di soggetto passivo**:
a) se il destinatario gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA, qualora ottenga conferma della validità di tale numero d’identificazione nonché del nome e dell’indirizzo corrispondenti conformemente all’articolo 31 del regolamento (CE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d’imposta sul valore aggiunto;
b) se il destinatario non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione IVA, ma lo informa che ne ha fatto richiesta, qualora ottenga qualsiasi altra prova attestante che quest’ultimo è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo tenuta all’identificazione ai fini dell’IVA e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell’esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

2.   Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità ha lo status di persona non soggetto passivo qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione Iva.
Tuttavia, che disponga o no di informazioni contrarie, il prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o prestati tramite mezzi elettronici 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.

3.   Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il destinatario stabilito al di fuori della Comunità ha lo status di soggetto passivo:
a) qualora ottenga dal destinatario un certificato rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario attestante che questi svolge un’attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell’IVA a norma della direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità di rimborso dell’imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità;
b) se il destinatario non è in possesso di tale certificato, qualora disponga del numero IVA o di un numero analogo attribuito al destinatario dal paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese o di qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell’esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

Nel caso, invece, di **soggetti:**
**•  aventi la propria sede centrale in un determinato Paese;
•  e aventi proprie stabili organizzazioni in altri Paesi;**
la verifica dello status richiede la previa individuazione dell’unità operativa acquirente.
Una prestazione di servizi può, infatti, essere acquistata:
• dalla sede centrale di un’impresa (o da una sua unità operativa localizzata nello stesso Paese della sede centrale);
• oppure da una sua stabile organizzazione localizzata in un Paese diverso da quello della sede centrale.
In tale ultima evenienza l’esame dello status del committente deve avere per oggetto tale stabile organizzazione. Al riguardo possono tornare utili le disposizioni degli articoli 20, 21 e 22 del Regolamento n. 282/2011.

La**Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011**, afferma che: "Una volta acclarato che il committente del servizio è un soggetto passivo di imposta, è necessario verificare - ai fini della determinazione della territorialità dell’operazione - se il medesimo acquisisca i servizi nella veste di soggetto passivo d’imposta.”.
Al riguardo l'articolo 19 del Regolamento UE 282/2011 del 15 marzo 2011 afferma che ".... un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l**’uso da parte dei suoi dipendenti**, è considerato un soggetto non passivo.
Salvo che disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti, il prestatore può considerare che i **servizi sono destinati all’attività economica del destinatario se, per tale operazione, costui gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione IVA".**
Nel caso di un **unico servizio destinato sia a un uso privato, ivi compreso quello dei dipendenti del destinatario, sia a fini professionali,** l'operazione si considera effettuata a scopo professionale, purché non sussista alcuna pratica abusiva.

Sul punto la**Circolare 37/E del 29 luglio 2011**, afferma che:
“L’unica fattispecie in cui le società, enti, associazioni o società semplici non devono essere considerati, ai predetti fini, soggetti passivi è costituita dal sopra menzionato caso in cui i servizi siano destinati esclusivamente ad un uso privato del soggetto committente,**ivi compreso l’uso da parte dei suoi dipendenti.**A tale riguardo, si è del parere che la previsione comunitaria citata debba intendersi riferita ai casi in cui **il servizio è destinato ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi**delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi“

**Servizi resi con la partecipazione di soggetti intermediari**

|  |
| --- |
| L’articolo 9-bis del Regolamento n. 282/2011,  afferma che:*“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".*Al riguardo sono possibili **due modalità di comportamento**:• il fornitore di servizi resi per via elettronica emette fattura sul primo intermediario della catena e questi, a sua volta, emette fattura sul secondo e così via, sino al soggetto destinatario finale;•**oppure** il fornitore di servizi resi per via elettronica emette fattura nei confronti del destinatario finale per il servizio reso, mentre gli intermediari emettono fattura sul fornitore di servizi per le rispettive commissioni.Nel primo caso, la responsabilità dell’Iva grava sui singoli anelli della catena; nel secondo caso grava, invece, sul fornitore del servizio.Al riguardo, la ***Circolare n. 22/E del 26 maggio 2016***, afferma che:“Siffatta presunzione, tuttavia, per espressa previsione normativa, ha carattere relativo, essendone consentito il superamento. Per poter superare la presunzione di responsabilità ai fini IVA in capo agli intermediari della catena distributiva (a partire dall'ultimo, ovvero quello che si rapporta direttamente con il consumatore finale), e considerare dunque l'originario fornitore del servizio come responsabile, infatti, il par. 2 dell'art. 9-bis richiede la sussistenza di determinate condizioni e la relativa previsione nell'ambito degli accordi contrattuali vigenti tra le parti della catena. **Le condizioni**sono, nello specifico, le **seguenti:**a. la fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione del servizio elettronico (nei rapporti tra esso ed i successivi soggetti passivi intervenienti - transazioni B2B) deve identificare tanto il servizio, quanto il relativo fornitore;b. la nota di pagamento o la ricevuta, emessa o resa disponibile per il destinatario finale al termine della catena distributiva, deve identificare tanto il servizio prestato, quanto il relativo fornitore (nell'ultima transazione, che ha natura B2C).Qualora la presunzione non sia confutata dall'intermediario, quest'ultimo viene considerato fornitore del contenuto, e da ciò consegue che la fattura diretta al medesimo debba riportare, come base imponibile, l'intero corrispettivo relativo alla vendita del servizio elettronico.Se, invece, l'intermediario confuta la presunzione, la fattura da lui emessa dovrà riportare solo il contenuto del servizio di intermediazione reso.A norma del par. 1, comma 3, della disposizione in commento, tuttavia, tale facoltà di designazione del fornitore come responsabile degli adempimenti IVA sull'erogazione del servizio al committente finale non è concessa al soggetto passivo intermediario che, in relazione alla stessa, autorizzi l'addebito del relativo corrispettivo al destinatario, ovvero autorizzi l'esecuzione della prestazione, oppure stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione.È sufficiente, pertanto, che sia soddisfatta anche una sola delle condizioni di cui al comma 3 per escludere la facoltà di superare la presunzione in capo al suddetto intermediario, in quanto lo stesso risulta aver svolto un'attività determinante e funzionale all'erogazione del servizio (della quale costituisce una fase) e all'adempimento delle obbligazioni contrattuali verso il committente finale, non una mera attività prodromica, ausiliaria o accessoria.Il principio sopra illustrato, del resto, è alla base del disposto dell'ultimo paragrafo della norma in commento, ai sensi del quale l'art. 9-bis - con la presunzione di responsabilità fiscale ivi prevista - non si applica al soggetto passivo che, nell'ambito della catena distributiva, provveda solamente al trattamento dei pagamenti relativi ai servizi elettronici o ai servizi telefonici prestati via Internet, compresi quelli vocali su protocollo Internet (VOIP), senza di fatto intervenire nella prestazione dei medesimi servizi (è il caso, ad esempio, delle società fornitrici di carte di credito).È importante, altresì, rammentare che, affinché un contribuente o l'Amministrazione finanziaria possa accertare se un determinato soggetto passivo intervenga effettivamente nella prestazione di servizi elettronici o di telefonia via Internet attraverso un'infrastruttura IT, occorre appurare i fatti ed esaminare la natura delle relazioni contrattuali tra le parti. Ove si riscontrino divergenze tra gli accordi contrattuali e la realtà economica, deve essere riconosciuta prevalenza a quest'ultima, che, essendo soggetta a continua evoluzione - in connessione con il progresso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione - non può essere facilmente ed esaustivamente tipizzata in sede di norme legislative o regolamentari o di prassi amministrativa.Da ultimo, è essenziale che, ogni qualvolta un determinato soggetto passivo partecipante alla catena distributiva sia individuato come fornitore del servizio, e dunque come responsabile per i correlati adempimenti IVA, i successivi soggetti intervenienti (a valle) pongano in essere procedure e/o meccanismi informativi tali da consentire a tale fornitore (a monte) di acquisire tutti gli elementi utili - in primis, quelli relativi alla localizzazione del committente finale - per la corretta applicazione dell'imposta, risalendo all'indietro lungo la predetta catena (cfr. anche Note esplicative, p. 37). “. |

**Aspetti di carattere territoriale**

|  |
| --- |
| Per **territorio dello Stato**si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione:* dei comuni di Livigno e di Campione d’Italia;
* e delle acque italiane del lago di Lugano da Ponte Tresa e Porto Ceresio.

A partire **dal 1° gennaio 2020**, in conseguenza di quanto previsto dal Regolamento Ue n. 474/2019, Campione d’Italia e le acque nazionali del lago di Lugano entrano a far parte del territorio doganale Ue, ma continuano a restare fuori dal territorio Iva e dal territorio accise.* [TERRITORI ESCLUSI DAL TERRITORIO UNIONALE IVA E ACCISE](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/GUIDE_UE_2019_-_TERRITORI_ESCLUSI_DAL_TERRITORIO_UNIONALE_IVA_E_ACCISE.pdf)
* [ALTRI PAESI E TERRITORI](https://www.to.camcom.it/sites/default/files/export-internazionalizzazione/GUIDE_UE_2019_-_ALTRI_PAESI_E_TERRITORI.pdf)
 |

**4.2 - MOSS (Mini One Stop Shop)**

**Situazione sino al 31 dicembre 2014**

Sino al 31 dicembre 2014, riguardo ai servizi elettronici (vendita di beni virtuali), nei rapporti con l’estero, valevano le seguenti regole:
• servizi elettronici resi da impresa di Paese comunitario a consumatore finale di altro Paese Ue: applicazione dell’Iva del Paese del fornitore;
• servizi elettronici resi da impresa di Paese comunitario nei confronti di consumatore di Paese extra Ue: non applicazione dell’Iva;
• servizi elettronici resi da impresa di Paese extra Ue nei confronti di consumatore finale di Paese comunitario: obbligo di applicazione dell’Iva del Paese del consumatore finale.

**Situazione dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2018**

A partire dal 1° gennaio 2015, in virtù di quanto previsto dalla Direttiva 2008/8/CE, nei rapporti B2C aventi luogo in ambito UE, riguardo ai servizi elettronici:
• NON viene più applicata l’Iva del Paese del prestatore;
• ma**l’Iva del Paese del committente (consumatore finale)**.

In conseguenza di tale mutamento le imprese operanti nel settore, al fine di adempiere a quanto sopra previsto, possono scegliere tra due diverse soluzioni:
1. identificazione ai fini Iva nei Paesi dei consumatori finali;
2. oppure, adozione della semplificazione **MOSS - Mini One Stop Shop.**

In pratica, nell’ambito di questo regime, un soggetto passivo registrato al MOSS in uno Stato membro (Stato membro di identificazione):
• applica l’Iva del Paese del consumatore finale;
• trasmette telematicamente alla propria Autorità fiscale le dichiarazioni IVA trimestrali, in cui fornisce informazioni dettagliate sui servizi di telecomunicazione, tele-radiodiffusione ed elettronici prestati a persone che non sono soggetti passivi in altri Stati membri (Stati membri di consumo), e versa l’Iva dovuta.

**Le dichiarazioni, assieme all’IVA versata, vengono poi trasmesse dallo Stato membro di identificazione ai rispettivi Stati membri di consumo mediante una rete di comunicazioni sicura.**

**Possono avvalersi del mini sportello unico:**
• sia i **soggetti passivi stabiliti nell’UE**(il regime UE);
• sia i **soggetti stabiliti al di fuori della UE**(il regime non UE).
**Il regime è facoltativo per i soggetti passivi.**
**Tuttavia, se un soggetto passivo sceglie di avvalersene, dovrà applicarlo in tutti gli Stati membri.**
L’applicazione del regime non è quindi facoltativa in funzione dello Stato membro.
La disciplina (italiana) delle operazioni in argomento è recata dal **Decreto legislativo del 31/03/2015 n. 42**- Attuazione della direttiva 2008/8/CE, che modifica la direttiva 2006/112/CE, per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il quale integra (introducendo gli articoli da 74-quinquies a 74-octies) e modifica in diversi punti il DPR 633/1972,

L’adesione facoltativa al regime in argomento consente ai soggetti registrati al portale Moss di eseguire gli adempimenti relativi alla dichiarazione trimestrale  e al versamento dell’imposta esclusivamente in modalità telematica, attraverso il sito internet dell’Agenzia delle Entrate.
**A tal fine, a partire dal 1° aprile 2015**, l’Agenzia delle Entrate ha reso disponibili agli operatori nazionali e a quelli extra-UE registrati al portale Moss le funzionalità operative per la trasmissione della dichiarazione Iva, da eseguirsi a partire dal primo giorno successivo alla chiusura del trimestre precedente e fino al giorno 20 dello stesso mese.

Nei medesimi termini, doveva essere eseguito il **versamento dell’imposta dovuta in base alla dichiarazione**
La definizione delle modalità operative per la registrazione al regime speciale sono contenute nel Provvedimento del 30 settembre 2014.
Gli schemi di dati da trasmettere per via telematica sono stati approvati con il Provvedimento del 23 aprile 2015.
Il commento della nuova normativa è contenuto nella Circolare 22/E del 26 maggio 2016.

**Situazione a partire dal 1° gennaio 2019**

La Direttiva (UE) 2017/2455 del 5 dicembre 2017, preso atto della conseguenze della soluzione sopra descritta, nel considerando n. 3 afferma che: “… , dovrebbe essere ridotto l'onere gravante sulle microimprese stabilite in uno Stato membro che prestano tali servizi occasionalmente in altri Stati membri di dover adempiere agli obblighi IVA negli Stati membri diversi dal loro Stato membro di stabilimento. È pertanto opportuno introdurre una soglia a livello comunitario al di sotto della quale tali prestazioni restano imponibili ai fini dell'IVA nello Stato membro di stabilimento.”.
Sulla base di tali considerazioni, con effetto **a partire dal 1° gennaio 2019**, tale Direttiva introduce una **soglia comunitaria di 10.000 euro**, sino alla quale il fornitore di servizi elettronici può applicare l’Iva del suo Paese.
Il nuovo assetto normativo, a decorrere dal 1° gennaio 2019, riguardo ai rapporti B2C in ambito Ue,  si presenta pertanto così articolato:
• **sino alla soglia comunitaria di 10.000 euro**(o il controvalore in moneta nazionale): viene applicata nel **Paese del fornitore**, salvo opzione per l’applicazione dell’Iva del Paese del consumatore;
• **oltre tale soglia**:
NON viene più applicata nel Paese del fornitore;
ma viene applicata**l’Iva del Paese del consumatore.**

**4.3 - Vendita di prodotti digitali a consumatori finali**

Le procedure fiscali di vendita, da parte di impresa italiana, nei confronti di consumatori finali, si differenziano in funzione del Paese di stabilimento del cliente dei prodotti digitali: Italia, Paese UE o Paese extra-UE.

**Vendita a consumatori finali italiani**
Nel caso di impresa italiana che ha aderito al MOSS (in regime UE), essa riguardo alle vendite di prodotti virtuali eseguite nei confronti di consumatori finali italiani deve applicare le regole ordinarie (e NON il sistema MOSS). Le operazioni in argomento confluiscono nell’ordinaria dichiarazione Iva italiana.
Tale impresa utilizzerà il sistema MOSS solo riguardo alle vendite di prodotti virtuali eseguite nei confronti di consumatori finali di altri Paesi Ue

Nel caso di cessione di prodotti digitali nei confronti di clienti consumatori finali italiani,**l'operazione si considera effettuata in Italia.
L’articolo 7-sexies**- Territorialità - Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi, del **Dpr n. 633/1972**, afferma infatti che:
1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi:
(….)
f) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente é domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero

L’impresa venditrice italiana, riguardo alle operazioni in argomento, ha la possibilità:

* **di avvalersi dell’esonero dall’obbligo di emissione della fattura elettronica**, salvo che questa venga richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell’operazione (come previsto dall’articolo 22, comma 1, n. 6-ter, del Dpr n. 633/1972);  Il Decreto MEF  del 27 ottobre 2015 prevede anche l’esonero dall’obbligo di emettere scontrini fiscali o ricevute fiscali; in tale ambito l’impresa si limita ad annotare i corrispettivi nel registro dei corrispettivi (articolo 24 del Dpr n. 633/1972);     l’annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il primo giorno non festivo successivo;
* **di emettere fattura elettronica**, in via volontaria, con sua annotazione nel registro delle fatture emesse (articolo 23 del Dpr n. 633/1972). L’operazione si considera effettuata all’atto del pagamento del corrispettivo, salvo che anteriormente venga emessa fattura. Nel caso del commercio elettronico diretto i due momenti, normalmente, coincidono.

Nel caso di emissione della fattura elettronica, su richiesta del committente o in via volontaria, sulla stessa oltre agli altri elementi obbligatori di cui all'articolo 21 del Dpr 633/1972,  devono essere sempre indicati:

* il codice fiscale nel caso in cui il cliente non agisca nell’esercizio d’impresa, arte o professione, ma quale consumatore finale;
* il numero di partita Iva quando si tratti di cliente che acquista tali prodotti per uso promiscuo e cioè sia a scopo aziendale / professionale che a scopo privato, quale consumatore finale (in questo senso depone la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 12/E del 3 maggio 2013, capitolo IV, paragrafo 6.3).

Per il momento le imprese che svolgono le operazioni in argomento non hanno l’obbligo della memorizzazione e della trasmissione all’Agenzia delle Entrate, per via telematica, dei dati dei corrispettivi giornalieri.
E’ probabile che nel prossimo futuro tale esonero venga meno.

**Vendita a consumatori finali di altri Paesi UE**
Nel caso di cessione di prodotti digitali nei confronti di clienti consumatori finali di altro Paese UE,**l'operazione si considera effettuata nel Paese del consumatore finale**(in base all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera f, del Dpr 633/1972), nel caso di vendita sopra la soglia dei 10.000,00 euro.

Occorre applicare l’Iva del Paese del consumatore.
L’impresa italiana che pone in essere tali operazioni, al fine di applicare l’Iva del Paese del consumatore, ha a disposizione **due diverse soluzioni:**

1. aprire una posizione Iva nel Paese del consumatore finale, mediante la quale applicare l’Iva di tale Paese nei confronti dei consumatori finali del Paese stesso;
2. avvalersi della semplificazione MOSS.

Al fine di avvalersi della semplificazione MOSS, l’impresa italiana deve registrarsi al Portale MOSS, seguendo le modalità operative definite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (Provvedimento n. 122854/2014, riportato nella [scheda “Regime IVA Moss”)](https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Agevolazioni/MOSS/Risposte%2Bai%2Bquesiti%2Bpiu%2Bfrequenti/Registrazione%2BMOSS/) N.B. Il link della scheda non funziona con Internet Explorer, pertanto è necessario usare altri browser.
La **registrazione** ha effetto dal 1° giorno del trimestre civile successivo a quello di presentazione della richiesta completa di tutte le informazioni previste.
Al riguardo la **Circolare n. 22/E del 26 maggio 2015**afferma che:
“Quindi, se il soggetto passivo chiede di essere iscritto al MOSS il 10 maggio, inviando tutte le informazioni necessarie, può avvalersi del regime speciale per le prestazioni effettuate dal 1° luglio.
Tuttavia, se anteriormente alla registrazione sono state effettuate operazioni rientranti nel regime speciale MOSS, quest'ultimo ha inizio dalla data della **prima prestazione resa**a condizione che, **entro il decimo giorno del mese successivo all'effettuazione della stessa**, il soggetto passivo comunichi allo Stato di identificazione lo svolgimento delle predette attività.
Così, **ad esempio**, il soggetto passivo che rende la prima prestazione di servizi rientrante nel MOSS il 1° marzo ed informa lo Stato di identificazione entro il 10 aprile, ha aderito al regime speciale dalla data del 1° marzo, con la conseguenza che le prestazioni di servizi successivamente rese sono attratte nell'ambito di tale regime. Diversamente, ossia nell'ipotesi in cui la comunicazione (rectius, "registrazione") allo Stato di identificazione non sia effettuata entro il decimo giorno del mese successivo a quello in cui è resa la prima prestazione di servizi rientrante nel MOSS, il soggetto passivo è tenuto ad identificarsi ed a dichiarare l'IVA nello Stato membro del committente. “

L’impresa italiana ha l'obbligo di comunicare eventuali modifiche dei dati trasmessi in fase di registrazione, nonché l'intenzione di non fornire più servizi elettronici o la sopravvenuta mancanza dei requisiti per avvalersi del regime speciale.
**La comunicazione di variazione**deve essere trasmessa entro il decimo giorno del mese successivo a quello in cui l'evento si è verificato.
Il soggetto passivo può, altresì, uscire volontariamente dal MOSS, comunicando attraverso il Portale la propria intenzione allo Stato membro di identificazione almeno quindici giorni prima della fine del trimestre civile che precede quello in cui intende cessare di avvalersi del regime speciale, o può esserne escluso a seguito di un provvedimento emesso dallo Stato membro di identificazione.

L’impresa italiana, **attuata l’iscrizione al MOSS**, riguardo alle vendite di beni virtuali nei confronti di consumatori di altro Paese Ue, **deve svolgere i seguenti adempimenti**:

**1) applicare l’Iva del Paese del consumatore**; al riguardo si osserva che, sotto il profilo documentale, in virtù di quanto previsto dall’articolo 1 della Direttiva (UE) 2017/2455, dal 1° gennaio 2019, riguardo alla **fatturazione**si applicano le regole del Paese del prestatore e non più quelle del Paese del committente.
In pratica, è stata data attuazione a quanto la  citata Direttiva afferma nel considerando n. 3: “l'obbligo di rispettare le norme in materia di fatturazione di tutti gli Stati membri in cui si effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi è molto oneroso. Pertanto, al fine di ridurre al minimo gli oneri a carico delle imprese, le norme in materia di fatturazione dovrebbero essere quelle applicabili nello Stato membro di identificazione del fornitore/prestatore che si avvale dei regimi speciali.”.
La normativa italiana in materia è rappresentata dall’articolo 22 - Commercio al minuto ed attività assimilate, del Dpr n. 633/1972. Il quale afferma che:
1) L'emissione della fattura non é obbligatoria, se non é richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione: (….)
6-ter) per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione.

**2) memorizzare elettronicamente le operazioni effettuate;**

**Soggetti italiani in regime speciale**

|  |
| --- |
| Al riguardo, la **Circolare n. 22/E del 26 maggio 2016**, afferma che:“…, i soggetti italiani che abbiano optato per l'applicazione del regime speciale (per le prestazioni di servizi TTE rese a privati stabiliti in altri Stati membri dell'Unione):* non devono tenere i registri di cui agli articoli 23 e seguenti del d.P.R. n. 633, dovendo solo avere memoria in formato elettronico delle operazioni effettuate, tenendo conto di quanto richiesto dall'articolo 63-quater del regolamento n. 282, come modificato dall'articolo 1 del regolamento n. 967/2012, e dal comma 10 dell'articolo 74-quinquies del d.P.R. n. 633;
* non devono presentare la dichiarazione annuale IVA, essendo tenuti esclusivamente alla presentazione della dichiarazione trimestrale di cui al comma 6 dell'articolo 74-quinquies prima citato. (…)”.

Il secondo punto deve essere interpretato nel senso che tali soggetti, relativamente alle vendite di beni virtuali poste in essere nei confronti di consumatori finali di altri Paesi Ue, si limitano a presentare la dichiarazione trimestrale MOSS; tutte le altre operazioni attive e passive confluiscono, invece, nella dichiarazione Iva ordinaria nazionale |

**3) trasmettere dichiarazione trimestrale tramite il portale MOSS**; la dichiarazione deve essere presentata entro il venti del mese successivo al trimestre di riferimento (**20 aprile, 20 luglio, 20 ottobre e 20 gennaio)**. Contrariamente ai tradizionali criteri nazionali di determinazione delle scadenze, il termine per la presentazione non viene spostato al primo giorno lavorativo successivo, anche qualora ricada di sabato o in un giorno festivo. L’articolo 2, punto 25), della Direttiva (UE) 2017/2455, prevede che, con effetto a partire dal 1° gennaio 2021, la dichiarazione trimestrale MOSS dovrà essere trasmessa “… entro la fine del mese successivo alla scadenza del periodo d’imposta cui essa si riferisce”.

**Contenuto dichiarazione**
Dalla dichiarazione trimestrale devono risultare, tra l'altro:

* l'ammontare delle prestazioni di servizi elettronici effettuate,
* le aliquote applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o residenza dei committenti;
* e l'IVA dovuta in ciascuno Stato.

In assenza di operazioni, la dichiarazione va, comunque, presentata con saldo pari a zero.
La dichiarazione trimestrale può essere rettificata, entro il termine di tre anni, apportando le modifiche, attraverso il Portale, direttamente sulla dichiarazione originaria (articolo 61 del Regolamento n. 282/2011).
Se la rettifica determina un maggior debito, l’impresa italiana effettua il pagamento all’Agenzia delle Entrate italiana che provvederà al riparto tra gli Stati membri di consumo interessati. La  ripartizione dell’imposta viene eseguita entro i 10 giorni successivi alla fine del mese in cui è avvenuto il pagamento dell’imposta all’Agenzia delle Entrate.
Se la rettifica, invece, da luogo ad una eccedenza di versamento, la restituzione verrà effettuata direttamente all’impresa italiana:

* dall’Agenzia delle Entrate italiana, se la rettifica interviene prima della ripartizione dell'imposta;
* da ciascuno Stato membro di consumo, se la rettifica interviene dopo la ripartizione dell'imposta.

**4) versare l’imposta dovuta**: Entro il termine di presentazione della dichiarazione, l’impresa italiana effettua il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione stessa e, tenuto conto dei dati ivi indicati, l’Agenzia delle Entrate trasmette le informazioni e ripartisce l'imposta tra i diversi Stati membri di consumo.
A tal proposito, si fa presente che il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione MOSS è effettuato senza possibilità di avvalersi della compensazione di cui all’articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e secondo le modalità stabilite con decreto del Direttore Generale delle Finanze del 20 aprile 2015.
In particolare, l’impresa italiana, esegue il versamento accedendo al Portale e seguendo le istruzioni ivi fornite, con addebito sul proprio conto corrente postale o bancario;
È necessario che nella causale del versamento venga indicato il numero unico di riferimento della dichiarazione alla quale il versamento si riferisce, onde consentire al Sistema il corretto abbinamento.
Inoltre, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta nell'ambito del regime MOSS, è precluso al soggetto passivo l'esercizio del diritto alla detrazione sia dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi sia di quella relativa alle importazioni.
Tale imposta può essere chiesta a imborso, come  illustrato nel punto successivo.
Ricevuti i versamenti dovuti, come già detto in precedenza, l’Agenzia delle Entrate trasmette le informazioni di versamento e ripartisce l'imposta tra i diversi Stati membri di consumo.

**Impresa italiana che vende in Italia, UE ed extra-UE**

|  |
| --- |
| Alla luce di quanto sopra esposto, un’impresa italiana che venda beni virtuali a consumatori finali sia in Italia che in altri Paesi Ue e in Paesi extra Ue, con opzione per il sistema MOSS, riguardo alla gestione dell’Iva, in sintesi, deve operare come segue:* per le vendite di beni virtuali a consumatori finali di altri Paesi Ue, nell’ambito del sistema MOSS: applica l’Iva prevista nei singoli Paesi di consumo, presenta le dichiarazioni trimestrali MOSS e versa l’Iva nell’ambito del sistema MOSS, senza operare detrazioni d’imposta;
* per le vendite di beni virtuali a consumatori finali di Paesi extra Ue: NON applica l’Iva (salvo che la normativa in vigore nel Paese di consumo preveda obblighi di pagamento dell’Iva locale o di altra imposta sugli scambi); le operazioni considerate vengono inserite nella dichiarazione Iva ordinaria italiana;
* per le vendite di beni virtuali a consumatori finali italiani: applica l’Iva italiana, inserisce le operazioni nell’ambito della dichiarazione Iva italiana; detrae l’imposta subita sugli acquisti di beni e servizi, anche per la parte relativa alle operazioni di cui ai due punti precedenti.
 |

**Acquisti in Italia da parte di soggetto passivo UE**

|  |
| --- |
| La Circolare n. 22/E del 26 maggio 2016 afferma che:“Per quanto concerne il recupero dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati in Italia, l'articolo 74-sexies prevede, al comma 5, che il soggetto passivo che - aderendo al regime UE - sia registrato in Italia per il MOSS "… non può detrarre dall'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 74-quinquies quella relativa agli acquisti di beni e servizi ed alle importazioni di beni. Detto soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione relativa agli acquisti di beni e servizi ed alle importazioni di beni effettuati nel territorio dello Stato, qualora spettante ai sensi dell'articolo 19 e seguenti, dall'ammontare dell'imposta applicata alle operazioni effettuate nell'ambito delle attività non assoggettate al regime speciale svolte dal soggetto passivo stesso".Come emerge chiaramente dalla lettera della norma, l'operatore stabilito in Italia e ivi identificato per il MOSS, dovrà recuperare l'imposta a credito gravante sugli acquisti effettuati in Italia per il MOSS in occasione delle liquidazioni mensili o trimestrali, scomputando l'imposta a credito dall'imposta dovuta per i servizi TTE resi nei confronti di committenti non soggetti passivi di imposta in Italia.Nel caso in cui il soggetto MOSS non abbia reso servizi TTE a privati in Italia, il credito IVA risultante dagli acquisti MOSS dovrà essere evidenziato nella dichiarazione annuale che sarà comunque presentata (anche con volume d'affari pari a zero), e il contribuente avrà la possibilità o di chiedere il rimborso del credito medesimo, se ricorrono le condizioni previste dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633, o di computare l'eccedenza nelle dichiarazioni degli anni successivi.Qualora il soggetto iscritto al MOSS in Italia svolga (oltre alla prestazione di servizi TTE) anche un'altra attività, l'imposta gravante sugli acquisti di beni e servizi per il MOSS potrà essere computata in detrazione dall'imposta complessivamente dovuta nella dichiarazione annuale del contribuente.”. |

**Imprese in regime di vantaggio e in regime forfetario**

|  |
| --- |
| Da ultimo si osserva che possono avvalersi del regime MOSS anche le imprese in regime di vantaggio e in regime forfetario.Al riguardo la Circolare n. 22/E del 26 maggio 2016 afferma che:“Per completezza, si osserva che l'adesione al regime UE del MOSS è possibile anche per i soggetti che beneficiano di regimi fiscali di vantaggio - attualmente, il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, fino ad esaurimento, e il regime c.d. forfetario, di cui all'articolo 1, commi 56 e ss. della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e successive modificazioni.Al riguardo, si ricorda che alle prestazioni di servizi rese dai soggetti in regime di vantaggio si applicano le ordinarie regole in materia di territorialità e gli adempimenti connessi (cfr. articolo 1, comma 58, lettera d), della citata legge n. 190 del 2014).In caso di prestazione di servizi TTE a soggetti non passivi, pertanto, il prestatore aderente al regime fiscale di vantaggio, in alternativa all'identificazione in ciascuno Stato membro in cui presta tali servizi, può avvalersi del MOSS secondo quanto previsto dall'articolo 74-sexies in commento (risoluzione 28 agosto 2015, n. 75)”. |

**5) presentazione della comunicazione delle operazioni transfrontaliere (“esterometro”).**
Tale comunicazione riguarda le eventuali fatture emesse in regime MOSS; esse vengono comunicate con codice N7 – Iva assolta in altro Stato Ue. E’ da ritenere che anche riguardo alle fatture considerate sia possibile procedere alla loro trasmissione allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX, al fine di evitare la presentazione dell’esterometro.

**Vendita a consumatori finali di Paese extra-UE**
La cessione di prodotti digitali nei confronti di clienti consumatori finali di Paese extra-UE, rientra nella previsione dell'articolo 7-sexies, comma 1, lettera f, del Dpr 633/1972.
Alla luce di quanto sopra esposto:

* l'operazione si considera effettuata nel **Paese del cliente;**
* l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo, salvo che anteriormente venga emessa fattura (articolo 6, terzo e quarto comma, del Dpr 633/1972);
* l’impresa italiana (se non obbligata all’emissione della fattura dalla normativa in vigore nel Paese del consumatore finale), è abilitata ad avvalersi dell’esonero dall’obbligo di emissione della fattura, previsto dall’articolo 22, comma 1, n. 6-ter, del Dpr n. 633/1972. A tal fine occorre verificare cosa preveda la normativa del Paese del consumatore;
* nel caso in cui, per scelta o su richiesta del cliente o per obbligo imposto dalla normativa del Paese estero, l’impresa italiana provvedesse a emettere la fattura, questa dovrà esporre, oltre alle informazioni previste dall’articolo 21 del Dpr n. 633/1972, anche l’importo dell’eventuale Iva o di altra imposta dovuta nel Paese del consumatore finale, come consentito dall’articolo 5, comma 3, del Dm 9 aprile 1993 (da ritenere applicabile anche al caso considerato);
* ai fini della normativa Iva italiana, in caso di emissione della fattura, occorre indicare che si tratta di**"Operazione non soggetta, articolo 7-sexies, lettera f, del Dpr n. 633/1972";**nel caso in cui l'importo del corrispettivo sia superiore a 77,47 euro, occorre assoggettare l'operazione a imposta di bollo di 2,00 euro. **Tale fattura:**
	+ deve essere emessa entro 12 giorni dal giorno di effettuazione dell'operazione; essa deve recare indicato come anche il giorno di effettuazione dell’operazione (se diverso dal giorno di emissione della fattura);
	+ deve essere annotata “… entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni” (articolo 23 del Dpr 633/1972);
	+ deve essere inserita nell’esterometro oppure può essere trasmessa allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX;

**4.4 - Vendita di prodotti digitali a operatori economici**

Le procedure fiscali di vendita ad operatori economici si differenziano in funzione del Paese di cessione dei prodotti digitali: Italia, Paese UE o Paese extra-UE.

**Vendita a operatori economici italiani**

Nei rapporti tra operatori economici (soggetti identificati ai fini dell'Iva) **la cessione dei prodotti in questione rientra nell'ambito dei servizi generici.**

Nel caso di cessione di prodotti digitali nei confronti di clienti italiani, l'operazione si considera effettuata in Italia (in base all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a, del Dpr 633/1972).
Occorre emettere fattura elettronica nei confronti del cliente; in fattura, oltre agli altri elementi obbligatori di cui all'articolo 21 del Dpr 633/1972,  deve essere sempre indicato il numero di partita IVA del cliente.

Deve essere emessa **fattura immediata**:
• Come data della fattura (data riportata nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica)  occorre indicare la data di effettuazione dell’operazione;
• Tale fattura deve essere trasmessa allo SDI entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell’operazione e deve essere registrata sul registro delle fatture emesse entro il giorno 15 del mese successivo, ma con riferimento al mese di effettuazione dell’operazione;
• Essa concorre a formare il debito Iva del mese di effettuazione dell’operazione.

**Vendita a operatori economici di altri Paesi UE**

Nei rapporti tra operatori economici (soggetti identificati ai fini dell'Iva) **la cessione dei prodotti in questione rientra nell'ambito dei servizi generici.**

Alla luce di quanto sopra esposto:

* l’impresa italiana deve verificare che il cliente sia un operatore economico regolarmente iscritto all’Archivio VIES, svolgendo la procedura di controllo prevista dall’articolo 18 del Regolamento n. 282/2011,  stampando e tenendo agli atti l’esito della verifica; poiché il controllo a mezzo Internet, riguardo ad alcuni Paesi, consente di verificare solamente l’esistenza del numero identificativo Iva comunicato dal cliente estero e non la titolarità dello stesso, occorre rivolgersi direttamente all’Agenzia delle Entrate che provvederà a confermare la corrispondenza tra il numero identificativo e il titolare dello stesso (articolo 50, commi 1 e 2, del DL 331/1993), oppure utilizzare altre fonti di informazione (ad esempio, il servizio Registro Europeo EBR - <https://www.registroimprese.it/registro-europeo-ebr-#page=page-1>).
* l’impresa italiana deve verificare che il cliente acquisti il servizio nell’ambito della sua sfera economica. E' evidente, per la modalità di vendita considerata, la difficoltà di eseguire controlli accurati in ordine all'effettiva destinazione del servizio acquistato. E' tuttavia necessario prevedere nel formulario telematico di acquisto che il cliente debba attestare l'effettiva destinazione del servizio acquistato.
* eseguiti i sopra indicati controlli, l'operazione si considera effettuata nel**Paese del cliente** (in base all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a, del Dpr 633/1972);
* l'operazione si considera effettuata all'atto dell'ultimazione della prestazione, salvo che anteriormente venga incassato il corrispettivo (articolo 6, sesto comma, del Dpr 633/1972);  occorre emettere fattura nei confronti del cliente per "Operazione articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr 633/1972 - inversione contabile”; in fattura deve essere indicato il numero di identificazione Iva attribuito al cliente dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui l'importo del corrispettivo sia superiore a 77,47 euro, occorre assoggettare l'operazione a imposta di bollo di 2,00 euro;
* tale fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (articolo 21, comma 4, lettera c, del Dpr n. 633/1972);
* tale fattura deve essere annotata sul registro delle fatture emesse entro il giorno entro il giorno 15 del mese successivo a quello del mese di effettuazione dell’operazione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (articolo 23 del Dpr 633/1972);
* occorre presentare il modello Intra servizi;
* occorre inserire la fattura nell'esterometro;

**Vendita a operatori economici di Paesi extra-UE**

Nei rapporti tra operatori economici la cessione dei prodotti digitali rientra nell'ambito dei servizi generici.

Alla luce di quanto sopra esposto:

* l’impresa italiana deve verificare che il cliente sia un operatore economico, svolgendo la procedura di controllo prevista dall’articolo 18 del Regolamento n. 282/2011, stampando e tenendo agli atti l’esito della verifica;
* l’impresa italiana deve verificare che il cliente acquisti il servizio nell’ambito della sua sfera economica;
* eseguiti i sopra indicati controlli, l'operazione si considera effettuata nel **Paese del cliente** (in base all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a, del Dpr 633/1972);
* l'operazione si considera effettuata all'atto dell'ultimazione della prestazione, salvo che anteriormente venga incassato il corrispettivo (articolo 6, sesto comma, del Dpr 633/1972);
* occorre emettere fattura nei confronti del cliente per "Operazione non soggetta articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr 633/1972; nel caso in cui l'importo del corrispettivo sia superiore a 77,47 euro, occorre assoggettare l'operazione a imposta di bollo di 2,00 euro;
* tale fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (articolo 21, comma 4, lettera c, del Dpr n. 633/1972);
* tale fattura deve essere annotata sul registro delle fatture emesse entro il giorno di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (articolo 23 del Dpr 633/1972);
* occorre inserire la fattura nell'esterometro;

**4.5 - Piattaforme online di servizi**

Nell'ambito del commercio elettronico diretto, la presente sezione è dedicata all'analisi delle**implicazioni fiscali**relative alle **piattaforme on-line di servizi**.

**4.5.1 - Servizi di prenotazione immobili**

Negli ultimi anni hanno avuto notevole successo alcune piattaforme informatiche finalizzate a svolgere il servizio di prenotazione per la locazione di beni immobili.
Tra queste piattaforme tre si segnalano per l’importanza conseguita: AirBnB, Booking. Com. ed EXPEDIA.

Si tratta di portali online che mettono in contatto persone in cerca di un alloggio o di una semplice camera per un breve periodo di tempo, con soggetti (generalmente non aventi la qualifica di operatori economici) che dispongono di tali beni.
Gli immobili messi a disposizione dei potenziali soggetti interessati, come indicato su alcuni portali,  vanno dagli appartamenti, alle case-vacanza, passando per i bed and breakfast a conduzione famigliare, ai resort, per arrivare alle case sugli alberi e persino agli igloo.

Mediante tali piattaforme al proprietario o al detentore dell’immobile viene offerta la possibilità di:

* rendere noto al pubblico (pubblicizzare) l’esistenza di tale immobile e la  sua disponibilità a concederlo in locazione per un determinato periodo di tempo;
* concludere con il cliente interessato il contratto di locazione dell’immobile;
* riscuotere il canone di locazione e svolgere i previsti adempimenti fiscali.

Per lo svolgimento di tale servizio l’intermediario immobiliare addebita una commissione di intermediazione al soggetto locatore dell’immobile (host) o alla persona locataria (ospite) o a entrambi.

**ASPETTI IVA**

Riguardo ai servizi consistenti nell’intermediazione della fornitura di alloggi nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, l’Agenzia delle Entrate in una consulenza giuridica data a Federalberghi, nel 2016 (Simona Ficola – Benedetto Santacroce, Alberghi, prenotazioni on line con Iva, Il Sole 24 Ore, 7 settembre 2016) ha sostenuto che il fatto che i servizi delle piattaforme siano resi attraverso internet e in modo automatizzato, non appare sufficiente ad attrarli nell’ambito dei servizi resi tramite mezzi elettronici  e nel regime del MOSS (Consulenza giuridica n. 954/39/2016).
Nel commento citato viene affermato quanto segue:
*“La questione della qualificazione dei servizi di prenotazione relativi a prestazioni alberghiere e servizi simili resi dalle piattaforme online è, allo stato attuale, oggetto di discussione nell’ambito del Comitato Iva e, coerentemente con la posizione espressa dalla Commissione europea e dalla maggioranza degli Stati membri in senso al medesimo Comitato, l’agenzia delle Entrate ritiene applicabile ai servizi di prenotazione online relativi alle prestazioni alberghiere o simili l’articolo 7-sexies, comma 1, lettera a) del Dpr 633/72 ove l’intermediario (piattaforma online) che agisce in nome e per conto del suo cliente abbia preventivamente verificato che si tratta di un servizio B2C. Il fatto che i servizi delle medesime piattaforme siano resi attraverso internet e in modo automatizzato, infatti, non appare sufficiente ad attrarli nell’ambito dei servizi resi tramite mezzi elettronici (che peraltro sono distintamente indicati nel regolamento 282/2011/Ue) e nel regime del MOSS.”*.
L’Agenzia delle Entrate, ha inoltre precisato che l’applicazione di tale regola alle prestazioni di intermediazione vale sia nel caso in cui l’intermediario agisca in nome e per conto del destinatario finale delle prestazioni intermediate, sia nel caso in cui egli agisca in nome e per conto del prestatore del servizio intermediato.

Nel seguito ci si attiene all’interpretazione fornita dall’Agenzia delle Entrate.

Occorre considerare che tale interpretazione non è condivisa da alcuni commentatori. Ad esempio, Giampaolo Giuliani, *Affitti brevi on line - quando scatta l'Iva*, Il Sole 24 Ore del 23 settembre 2019, sostiene la tesi che il servizio reso dalla piattaforma non sia qualificabile come servizio di intermediazione, ma come servizio generico e che, di conseguenza, nei rapporti B2C, debba essere assoggettato all'Iva del Paese del gestore della piattaforma.

In base all'interpretazione dell'Agenzia dellle Entrate, i servizi considerati:

* **nei rapporti tra operatori economici (B2B)** rientrano nell’ambito dei servizi generici di cui all’articolo 7-ter del Dpr n. 633/1972;
* **nei rapporti con consumatori finali (B2C)** trovano la propria disciplina nell’ambito dell’articolo  7-sexies, comma 1, lettera a) del Dpr 633/72.

Al riguardo, la Circolare  37 del 29 luglio 2011, in riferimento alla previsione dell’articolo 7-quater, lettera a), del Dpr n. 633/1972, in tema di  servizi relativi a beni immobili, afferma che:
*“Atteso il puntuale riferimento - sia nella normativa comunitaria che in quella nazionale - alle prestazioni di agenzia immobiliare, non sono invece da ritenere ricompresi nell'ambito applicativo della disposizione stessa le intermediazioni (rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti) relative alla prenotazione di servizi alberghieri (si veda, in materia, la risoluzione n. 48/E del 1° giugno 2010).
Pertanto, come chiarito anche dall'articolo 31 del regolamento, qualora le intermediazioni relative a servizi alberghieri siano rese in nome e per conto del cliente a soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la regola generale dei rapporti B2B e le stesse sono rilevanti ai fini impositivi in Italia se rese a un committente nazionale e irrilevanti se rese a un committente comunitario o non comunitario.
Diversamente, ove tali prestazioni siano rese (in nome e per conto del cliente) a committenti non soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 7-sexies, lettera a), assumendo rilievo il luogo in cui è effettuata la prestazione alberghiera oggetto dell'intermediazione; le stesse sono pertanto rilevanti ai fini impositivi in Italia se la struttura ricettiva è situata in Italia e irrilevanti se la struttura ricettiva è situata in altro Stato (comunitario o non comunitario).”.*

Il **trattamento Iva della prestazione**resa dell’intermediario immobiliare, conseguentemente, **dipende:**

* dal luogo di stabilimento (sede della società o stabile organizzazione che interviene nella prestazione del servizio) dell’intermediario;
* dal luogo di localizzazione dell’immobile oggetto della prestazione di intermediazione;
* dal luogo di stabilimento del committente;
* dalla natura del committente: operatore economico o consumatore finale.

Riguardo a tale ultimo aspetto, al fine di stabilire se l’affitto breve gestito tramite Airbnb configuri o meno attività d’impresa, occorre fare riferimento a quanto previsto dall’articolo 2082 del codice civile, dall’articolo 55 del  Dpr n. 917/1986 e dall’articolo 4 del  Dpr n. 633/1972.  Sull’argomento fornisce utili indicazioni la risposta a interpello n. 373/2019.

In merito è stato affermato che (Stefano Spina, Affittacamere al test  dell’attività imprenditoriale, EutekneInfo, 11 settembre 2019):

“Si ricorda che in base all’art.55 commi 1 e 2 del TUIR, affinché la locazione di alloggi a turisti ricada nell’ambito del **reddito d’impresa**, la prestazione deve essere resa con professionalità abituale, ancorché non esclusiva, e con un’organizzazione di mezzi in forma imprenditoriale.

I principali **indicatori**si riferiscono, quindi, alle caratteristiche oggettive della prestazione fornita. In tal senso rilevano eventuali prestazioni accessorie come, ad esempio, i servizi di pulizia oppure di cambio biancheria, il carattere abituale (o non occasionale) della prestazione nonché la presenza di un’organizzazione di beni preposti all’effettuazione della locazione stessa. La principale difficoltà nell’inquadrare l’attività di fatto esercitata nella corretta tipologia reddituale consiste nell’individuare in modo oggettivo tali parametri connotanti o meno l’esercizio di una attività commerciale”.

**Intermediario immobiliare stabilito in Italia**

Nel caso di addebito del servizio di intermediazione a un operatore economico italiano o a un consumatore finale italiano, l’intermediario deve emettere fattura elettronica con Iva (salvo il caso in cui l’intermediario sia qualificabile come contribuente in regime forfetario o di vantaggio) e la deve annotare sul registro delle fatture emesse.

Nel caso di addebito del servizio di intermediazione a un operatore economico di altro Paese Ue, l’intermediario deve emettere fattura cartacea o in PDF per operazione non soggetta, articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972– inversione contabile e la deve annotare sul registro fatture emesse; egli deve presentare il modello Intra servizi e deve inserire tale fattura nell’esterometro, salvo che la medesima venga trasmessa allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX.

Nel caso di addebito del servizio di intermediazione a un operatore economico di Paese extra Ue , l’intermediario deve emettere fattura cartacea o in PDF per operazione non soggetta, articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972 e la deve annotare sul registro fatture emesse; egli deve inserire tale fattura nell’esterometro, salvo che la medesima venga trasmessa allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX.

Nel caso di addebito della commissione a un consumatore finale italiano o estero, torna applicabile la disposizione di cui all’articolo 7-sexies - Territorialità - Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi, del Dpr n. 633/1972, il quale afferma che:
*“1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi:
a) le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato; (…)”.*

In base a tale disposizione, l’intermediario immobiliare:

* deve addebitare la commissione con Iva se l’immobile oggetto di intermediazione è ubicato in Italia;
* deve addebitare la commissione senza Iva se l’immobile oggetto di intermediazione è ubicato all’estero. Se tale immobile fosse localizzato in altro Paese Ue, l’intermediario dovrebbe aprire una posizione Iva in tale Paese e, per il compenso spettante, dovrebbe emettere fattura con applicazione dell’Iva locale. Se tale immobile fosse, invece, localizzato in Paese extra Ue, occorrerebbe svolgere un esame caso per caso, riguardo alla normativa Iva di tale Paese.

**Intermediario immobiliare stabilito in un Paese estero (Ue o extra Ue)**

Nel caso di addebito della commissione a un operatore economico italiano, l’operatore economico di altro Paese Ue emette fattura senza Iva, trattandosi di un servizio generico che , in base a quanto previsto dall’articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972, si considera effettuato nel Paese del committente. Nel caso di operatore economico di Paese extra Ue, se l’immobile non è localizzato nel suo Paese, in linea generale, tale soggetto emette fattura senza applicazione dell’Iva del suo Paese.
Ai fini dell’Iva italiana:

* **se l’intermediario è stabilito in altro Paese Ue**: l’operatore economico italiano deve numerare e integrare con Iva la fattura estera e la deve annotare sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; deve presentare il modello Intra servizi (se ha superato la soglia prevista); deve inserire la fattura integrata nella comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“esterometro”), salvo che provveda a trasmettere la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX.
* **se l’intermediario è stabilito in Paese extra Ue**: indipendentemente dal trattamento fiscale applicato dal soggetto estero, l’operatore economico italiano deve emettere autofattura con Iva, ai sensi dell’articolo 17, comma 2, del Dpr n. 633/1972 e la deve annotare sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; deve inserire l’autofattura nella comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere (“esterometro”).

L’operatore economico italiano, in relazione alla commissione corrisposta all’intermediario, non opera la ritenuta di cui all’articolo 25-bis del Dpr n. 600/1973 essendo tale obbligo previsto solo nel caso di prestazione resa tramite da una stabile organizzazione italiana.

Nel caso di addebito della commissione a un consumatore finale italiano o estero, torna applicabile la disposizione di cui all’articolo 7-sexies – del Dpr n. 633/1972, sopra riportata, in base alla quale riguardo alle prestazioni di intermediazione B2C, relative a beni immobili, vale la regola del Paese di localizzazione del bene immobile; di conseguenza, ove la prestazione sia relativa a immobili ubicati in Italia, la società estera deve identificarsi ai fini dell’Iva in Italia (in via diretta o a mezzo di rappresentante fiscale) e, per l’addebito della commissione, deve emettere fattura gravata dell’Iva italiana.
E ciò, lo si ribadisce,  anche nell’ipotesi di consumatore finale di altro Paese Ue o di Paese extra Ue (ad esempio, turista tedesco o statunitense che, tramite la piattaforma, ha stipulato un contratto di locazione con il proprietario di un alloggio situato in Italia).

**ASPETTI IMPOSTE SUI REDDITI**

Nel caso di rapporti B2C, aventi ad oggetto beni immobili situati in Italia la società che gestisce la piattaforma  deve comunicare all’Agenzia delle Entrate i dati relativi alle**locazioni brevi** stipulate per il suo tramite.
Come afferma l’articolo 4 del Dl n. 50/2017 convertito dalla Legge n. 96/2017:
*“1. Ai fini del presente articolo, si intendono per locazioni  brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di  durata  non superiore  a  30  giorni,  ivi  inclusi  quelli  che   prevedono   la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di  pulizia  dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori  dell'esercizio  di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti  che  esercitano attività di intermediazione  immobiliare,****ovvero  soggetti  che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in  cerca di un immobile con persone che dispongono di  unità  immobiliari  da locare.****”.*

Per quanto riguarda i dati da comunicare, il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 132395 del 12 luglio 2017  e la successiva Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 24 del 12 ottobre 2017, stabiliscono  che i soggetti, residenti o non residenti nel territorio dello Stato, che intervengono nella conclusione dei contratti di locazione breve devono comunicare all’Agenzia delle entrate:

* il nome, il cognome e il codice fiscale del locatore
* la durata del contratto
* l’importo del corrispettivo lordo
* l’indirizzo dell’immobile

Per i contratti relativi al medesimo immobile e stipulati dal medesimo locatore, la comunicazione dei dati può essere effettuata anche in forma aggregata.

Nel caso in cui l’intermediario incassi anche il canone pattuito, lo stesso deve:

* operare in qualità di sostituto d’imposta trattenendo il 21% dello stesso, a titolo di imposta cedolare,  e deve procedere al suo versamento mediante F24, con il codice tributo 1919 (come previsto dalla Risoluzione n. 88/E del 5 luglio 2017)
* certificare al locatore l’imposta trattenuta e versata; per il locatore tale ritenuta avrà carattere d’imposta o d’acconto a seconda che lo stesso abbia optato o meno per la cedolare secca

Nel caso in cui l’intermediario immobiliare sia un soggetto estero, la Circolare n. 24 del 12 ottobre 2017, afferma che:
*“****2.4. Intermediari non residenti*** *Gli adempimenti inerenti la comunicazione dei dati, l'effettuazione, il versamento e la certificazione delle ritenute operate sono effettuati da tutti gli intermediari compresi quelli fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato (cfr. articolo 4, comma 5-bis ). Al riguardo, nel Provvedimento viene specificato che tali soggetti:*

* *se in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'’ articolo 162 del TUIR, adempiono agli obblighi di comunicazione per il tramite della stabile organizzazione*
* *se risultano privi di stabile organizzazione in Italia, si avvalgono di un rappresentante fiscale, in qualità di responsabile d'imposta, individuato tra i soggetti indicati nell’articolo del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il quale provvede anche alla richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati qualora non ne siano in possesso*

*L'utilizzo della locuzione "responsabile d'imposta" in luogo di "sostituto d'imposta" è finalizzato ad evitare che l'effettuazione degli adempimenti richiesti dalle nuove disposizioni, possano far ritenere sussistente una stabile
organizzazione.”.*

*L’articolo 13-quater del Dl n. 34/2019 convertito dalla Legge n. 58/2019, afferma che:*

«In assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al periodo precedente sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3».

Gli adempimenti sopra previsti non si applicano:

* nel caso di prestazioni di intermediazione B2C aventi per oggetto immobili esistenti all’estero
* nel caso B2B, qualunque sia l’ubicazione dell’immobile

Sull’adempimento in questione è insorto un notevole contenzioso tra AirBnB e l’Agenzia delle Entrate; secondo tale società la medesima NON sarebbe tenuta a operare la ritenuta alla fonte e ad adempiere agli ulteriori obblighi previsti.

AirBnB ha sottoposto la questione al TAR del Lazio, il quale con sentenza n. 2207 del 18 febbraio 2019, non ha accolto le doglianze della stessa.

Airbnb ha impugnato la sentenza di fronte al Consiglio di Stato, il quale, con ordinanza n. 6219 del 18 settembre 2019 ha accolto le richieste della società, rimettendo la questione alla Corte di Giustizia Ue affinché venga verificata la **conformità**del Dl n. 50/ 2017 con la Direttiva  2015/1535/UE in materia di servizi delle società di informazione, oltre che con i principi di libera prestazione dei servizi e libera concorrenza.

**4.5.2 - Servizi di prenotazione titoli di trasporto**

E’ ormai frequente la stipula di contratti di trasporto a mezzo di strumenti informatici e il rilascio al passeggero di ricevute del titolo di viaggio dematerializzate, rese disponibili sul sito internet della società, ovvero messe a disposizione del passeggero attraverso macchine self-service presso le principali aerostazioni.
Ad esempio, nel caso biglietti Trenitalia, il passeggero riceve una ricevuta telematica con QR code che può essere stampata su carta oppure conservata su uno smartphone per essere esibita al personale addetto al controllo.
Nel caso dei trasporti aerei sempre più spesso il contratto  concluso con i clienti viene identificato dalla  stessa  procedura  automatica  con  un  "codice univoco di identificazione della   prenotazione"   (PNR),   utile  anche  ai  fini  della successiva stampa del biglietto elettronico (E-Tkt).

Riguardo ai suddetti titoli di viaggio elettronico vengono a delinearsi almeno **due risvolti di carattere fiscale**:

* nel caso di vettori nazionali, l’idoneità di tali titoli a sostituire lo scontrino o la ricevuta fiscale
* nel caso di vettori esteri, gli adempimenti che gravano in capo agli acquirenti nazionali soggetti passivi d’imposta

Nel seguito si procede a esaminare sinteticamente i due risvolti di carattere fiscale, limitando l’esame al caso della biglietteria aerea.

**Idoneità dei titoli di viaggio elettronici emessi da vettori nazionali a soddisfare gli obblighi in tema di certificazione fiscale**

Sul tema la Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 349 del 28 novembre 2007,  dopo aver premesso che:

* l'articolo 22  del  Dpr  n. 633 /1972, dispone che "l'emissione della fattura non  é obbligatoria,  se  non  richiesta  dal  cliente  non oltre il momento di   effettuazione   dell'operazione:...3)   per   le  prestazioni  di  trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito..."
* l'articolo 12  della  legge  n. 413/1991, prevede, a sua volta, che  "per  le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e  di veicoli  e  bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, i biglietti di trasporto assolvono la funzione dello scontrino fiscale"
* il Dm 30  giugno 1992 ha fissato le  caratteristiche del  biglietto  di  trasporto, la cui funzione suppletiva allo  scontrino fiscale  é  stata  ribadita  dall'articolo  1,  comma 3, del Dpr n. 696/1996 (regolamento  recante  norme  per  la semplificazione  degli obblighi  di  certificazione  dei  corrispettivi), ove é stato previsto  che "per  le  prestazioni  di  trasporto  pubblico  collettivo di persone e di veicoli e  bagagli  al seguito, con qualunque mezzo effettuate, i biglietti di  trasporto aventi  le  caratteristiche  fissate  con decreto del Ministro delle  finanze 30 giugno 1992, assolvono la funzione dello scontrino fiscale". In particolare,  l'articolo  1,  comma  3,  del  menzionato DM del 1992, prevede che  "il  biglietto  di  trasporto  deve  contenere  in  ogni  caso le seguenti indicazioni:
	+ ditta,  denominazione  o  ragione  sociale  o  nome  e  cognome  della persona fisica  ovvero  il  logos  distintivo  dell'impresa  e numero di partita IVA  del  soggetto emittente il titolo di viaggio o che effettua la prestazione di trasporto
	+ descrizione delle caratteristiche del trasporto
	+ ammontare dei corrispettivi dovuti
	+ numero progressivo
	+ data da apporre al momento dell'emissione o della utilizzazione";

ha espresso*“… l’avviso che l'emissione del titolo di viaggio con le  modalità  illustrate dal contribuente, ossia di un documento conforme alle disposizioni  contenute  nel  DM  30  giugno  1992,  seppure  in  formato
 elettronico non    modificabile   e   contraddistinto   da   una   numerazione progressiva, conservi  la  sua  "attitudine a documentare il corrispettivo" in capo alla  ditta  di  trasporto.
La  facoltà  di  stampa del documento in un momento successivo   alla   sua  emissione,  infatti,  non  incide  sulla  sua funzione suppletiva  di  scontrino fiscale, ne' sugli ulteriori adempimenti di rendicontazione e  contabilizzazione  ai  fini  civilistici  e fiscali, sempre che la   "electronic   itinerary   receipt"   contenga,   seppure  in  formato elettronico, tutte  le  indicazioni  obbligatorie  elencate  dall'articolo  1, comma 3,  del  richiamato  DM  essenziali  a qualificare il titolo di viaggio,  nonché ogni  altra  informazione  utile  ad  individuare  il tipo di servizio reso (ad  esempio,  cognome  e  nome  del  passeggero, itinerario completo del viaggio, compresa  l'indicazione  degli aeroporti di imbarco e scalo, numero e  data del volo, il peso del bagaglio,...).
E' necessario  che,  in  ogni  caso,  la "electronic itinerary receipt", sin dal  momento  dell'acquisto  del  servizio,  sia  resa  disponibile per la stampa a   cura  dello  stesso  cliente  secondo  le  modalità  dal  medesimo prescelte (direttamente   con  mezzi  propri,  tramite  macchine  self-service  presso le  aerostazioni),  che la medesima costituisca titolo legittimante per la fruizione   del   servizio   di   trasporto  e,  all'occorrenza,  strumento gestionale e di controllo per l'impresa di trasporto.”.*

**Adempimenti gravanti in capo agli acquirenti nazionali soggetti passivi d’imposta in caso di trasporti eseguiti da vettori esteri**

L’articolo 48 della Direttiva 2006/112/CE, afferma che:
*“Il luogo delle prestazioni di trasporto di passeggeri è quello dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse.”.*

L'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972, afferma che:
*"In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:
(...)
b) le prestazioni di trasporto di passeggeri in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato".*

L'articolo 9 del Dpr n. 633/1972, afferma che:
*"Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:
i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto;".*

Alla luce di quanto sopra esposto, è possibile delineare il seguente **prospetto di sintesi:**

* voli nazionali (con partenza e arrivo in Italia): Imponibili con l’aliquota Iva del 10%
* voli internazionali (partenza dall’Italia  con arrivo all’estero o viceversa):
	+ tratta italiana: non imponibile articolo 9, comma 1, n. 1 del Dpr n. 633/1972;
	+ tratta estera: non soggetta articolo 7-quater, comma 1, lettera b), del Dpr n. 633/972;
* voli internazionali (estero su estero: partenza da un Paese estero e arrivo nello stesso o in altro Paese estero): non soggetti articolo 7-quater, comma 1, lettera b), del Dpr n. 633/972.

La Circolare n. 37/E  del 29 luglio 2011, a pp. 27-28 afferma che:
“In questo ambito si possono riconfermare le istruzioni già impartite in passato con riguardo alla determinazione di percentuali forfetarie di percorrenza nel territorio nazionale per i vari tipi di trasporto di passeggeri, tra cui si ricordano a titolo esemplificativo:

* per il trasporto marittimo internazionale, la circolare n. 11/420390 del 7 marzo 1980, in base alla quale si fissa forfetariamente - nella misura del cinque per cento di ogni singolo intero trasporto - la quota parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, sia pure in regime di non imponibilità ai sensi dell’articolo 9, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 633;
* per il trasporto aereo internazionale, la risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, in base alla quale si è stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano debbano essere forfetariamente individuate nella misura del 38 per cento dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

L'articolo 22, comma 1, del Dpr n. 633/1972 afferma che:
“L'emissione  della fattura  non é  obbligatoria,  se  non  è  richiesta  dal  cliente    non   oltre    il   momento   di   effettuazione   dell'operazione:
(...)
3) per le  prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli  e  bagagli  al seguito;".

Articolo 19 bis .1 del Dpr n. 633/1972 afferma che:
“Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi
1. In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19:
(….)
e) salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, non é ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni di trasporto di persone; (…)”.

Nel caso di**vettori aerei nazionali**torna applicabile la disposizione sopra citata, con la conseguenza che il vettore non emette fattura e il viaggiatore (o il datore di lavoro del viaggiatore), in sede di acquisto del biglietto, si limita a pagare il prezzo previsto e a tenere agli atti (se operatore economico) la documentazione comprovante l’acquisto e l’avvenuto pagamento.

Nel caso di **vettori aerei esteri**, occorre distinguere tra **due diverse situazioni**:

* **per le prestazioni rese per il tramite di stabile organizzazione italiana**: gli obblighi gravano in capo alla stabile organizzazione italiana: come nel caso di vettori aerei nazionali;
* **per le prestazioni rese NON per il tramite di stabile organizzazione italiana**, a favore di un soggetto passivo d’imposta stabilito in Italia,  in base a quanto previsto dall'articolo 17, comma 2, del Dpr n. 633/1972, soggetto obbligato a svolgere gli adempimenti previsti è il committente della prestazione (soggetto passivo d'imposta stabilito nel territorio dello Stato); in tale evenienza:
	+ il committente deve emettere autofattura (se si tratta di vettore di Paese extra Ue) o numerare / integrare la fattura estera (se si tratta di vettore di altro Paese Ue)
	+ se si tratta di trasporto interno all’Italia (è, ad esempio,  il caso della Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011, risposta n. 1.3 ), con applicazione dell’Iva
	+ in presenza di trasporto internazionale, non imponibile articolo 9, comma 1, n. 1, del Dpr n. 633/1972, per la tratta nazionale e fuori campo Iva articolo 7-quater, lettera b), del Dpr n. 633/1972 per la tratta estera
	+ il committente non può avvalersi della disposizione di cui all'articolo 22 sopra citata (tale possibilità non è prevista dall'articolo 17 del Dpr n. 633/1972 citato).

**Casistica operativa (nei rapporti tra operatori economici):**

* Vettore italiano (ad esempio: Alitalia): indipendentemente dalla tratta, gli adempimenti sono in capo al vettore, il quale può avvalersi della possibilità di non emettere fattura: il cliente italiano si limita ad annotare in contabilità generale la spesa sostenuta
* Vettore estero che esegue la prestazione mediante stabile organizzazione italiana (ad esempio: Luftansa Italia): come vettore italiano
* Vettore estero extra Ue, dotato o meno di partita Iva italiana:
	+ che esegue un volo interno: obbligo di autofatturazione, con Iva da parte del cliente italiano
	+ che esegue un volo internazionale (tratta italiana e tratta estera): obbligo di autofatturazione da parte del cliente italiano: non imponibile articolo 9, comma 1, n. 2), del Dpr n. 633/1972, per la tratta italiana
	+ non soggetto, articolo 7-quater, lettera b), del Dpr n. 633/1972, per la tratta estera
	+ che esegue un volo che non tocca lo spazio aereo italiano: nessun obbligo in capo all’impresa italiana;
* Vettore estero di altro Paese Ue, dotato o meno di partita Iva italiana: come punto precedente, ma numerazione e integrazione fattura estera;
* Vettore estero (Ue o extra Ue), che opera nei confronti di consumatori finali italiani: deve essere dotato di partita Iva italiana e deve adempiere agli obblighi Iva italiani (al pari dei vettori nazionali o dei vettori esteri operanti tramite stabile organizzazione italiana).

Alla luce di quanto sopra, nel caso di trasferte di personale dipendente o di Amministratori o di Co.Co.Pro., al fine di evitare problemi fiscali in capo al datore di lavoro, sarebbe opportuno adottare la soluzione dell’acquisto del biglietto direttamente da parte del lavoratore dipendente (con pagamento eseguito dallo stesso con i propri mezzi finanziari), con inserimento del medesimo nell’ambito dei rimborsi spese.
Tale soluzione consente al datore di lavoro di restare estraneo alla gestione Iva di tali biglietti. Se il pagamento venisse eseguito con carta di credito del datore di lavoro, è da ritenere che si ricada nell’ambito dell’acquisto del trasporto da parte dell’impresa.

**4.5.3 - Servizi di condivisione mezzi di trasporto**

Sono sempre più diffusi i casi di **piattaforme informatiche**che mettono in contatto:

* soggetti (persone fisiche o giuridiche, svolgenti o meno attività d’impresa) che hanno necessità di trasportare dei beni e soggetti (persone fisiche o giuridiche, svolgenti attività d’impresa) che dispongono di idonei mezzi di trasporto. Il contratto di trasporto viene stipulato tra tali soggetti; la piattaforma incassa il corrispettivo del trasporto, trattiene il corrispettivo spettante per il proprio servizio e trasferisce al vettore il netto ricavo. Si tratta del cd. truck sharing (Ad esempio: VAHGO)
* soggetti consumatori finali dotati di autovettura che intendono svolgere un determinato percorso in qualità di conducenti e che desiderano condividere le spese con un altro passeggero consumatore finale. Le piattaforme in argomento, prevedono un corrispettivo periodico (abbonamento) oltre ad eventuali commissioni. Si tratta del cd. car pooling (ad esempio: BlaBlaCar, operante in 22 Paesi; con 75 milioni di utenti è la più utilizzata al mondo; Roadsharing, YouTrip).

Si sono parimenti sviluppate piattaforme che consentono ai soggetti che hanno necessità di utilizzare un’autovettura al fine di eseguire un determinato percorso (all’interno di una stessa città o tra località del territorio nazionale e/o estero) di prelevare tale autovettura dal luogo nel quale essa è dislocata (mediante geolocalizzazione), eseguire il percorso previsto, lasciandola in un luogo rientrante nel perimetro fissato dalla piattaforma, il tutto verso un determinato corrispettivo. Si tratta del cd. car sharing (ad esempio: CAR2GO, GuidaMi, Enjoy, Share’ngo );

**TRUCK SHARING**

Ottimizzazione della capacità di carico dei mezzi di trasporto, con simultanea riduzione del costo del trasporto.

**AI FINI IVA**

L’articolo 7 del Regolamento UE 282/2011 (come modificato dal Regolamento n. 1042/2013), afferma che:
*“I «servizi prestati tramite mezzi elettronici», di cui alla direttiva 2006/112/CE, comprendono 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”.*

In particolare, rientrano nell’ambito d’applicazione del paragrafo 1:
*(….)
c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario”.*

Alla luce di quanto sopra esposto:

* se il servizio viene svolto con una elevata automatizzazione e con un intervento umano minimo, sembrerebbe possibile inquadrare lo stesso nell’ambito dei **servizi prestati tramite mezzi elettronici**; a tali servizi tornerebbero applicabili le regole analizzate nell’ambito del Capitolo 4 - Aspetti fiscali del commercio elettronico di prodotti digitali,  al quale si rinvia
* in caso contrario si applicano le regole nel seguito descritte.

Si osserva che riguardo alle piattaforme del tipo AIRBNB e BOOKING-COM, l’Agenzia delle Entrate nella risposta a Federalberghi ha negato che i servizi prestati dalle stesse potessero rientrare nell’ambito deiservizi prestati a mezzo mezzi elettronici. La questione è aperta.
La piattaforma, sulla base della conoscenza del suo concreto modo di operare, dovrebbe essere in grado di stabilire, anche a mezzo di interpello all’Agenzia delle Entrate, quali sono le regole applicabili.

Nel caso in cui il servizio reso dalla piattaforma non sia allocabile nell’ambito dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, il medesimo rientra nell’ambito dei **servizi generici**di cui all’articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972.
Con la conseguenza che:

* nel caso di addebito della commissione a vettore italiano, il gestore italiano della piattaforma deve emettere fattura elettronica con Iva;
* nel caso di addebito della commissione a vettore di altro Paese Ue, il gestore italiano della piattaforma deve emettere fattura per operazione non soggetta articolo 7-ter,comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972 - inversione contabile, con presentazione del modello Intra servizi e con inserimento della stessa nell’esterometro, salvo che la fattura venga trasmessa allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX;
* nel caso di addebito della commissione a vettore di Paese extra Ue, il gestore italiano della piattaforma deve emettere fattura per operazione non soggetta articolo 7-ter,comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972, con inserimento della stessa nell’esterometro, salvo che la fattura venga trasmessa allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX;

**AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**
Le piattaforme tendono a qualificare il servizio reso come un prestazione che non rientra nell’ambito delle prestazioni di intermediazione.
Nelle condizioni contrattuali di una di queste piattaforme viene, infatti, affermato che:

*“2.3 Resta inteso che X si limita a mettere a disposizione dei Mittenti la Piattaforma, integrata da una forma veloce di pagamento tramite PayPal e il sistema di moneta web messo a disposizione da Banca IntesaSanPaolo e non potrà in nessun caso interferire nella scelta di luoghi, tempi e modalità delle consegne pattuite tra gli Utenti tramite la Piattaforma. In considerazione di quanto precede, X non svolge alcun ruolo attivo tra gli Utenti, non svolgendo alcuna funzione di intermediario e/o agente e/o agenzia di somministrazione al lavoro e simili.”.*

In conseguenza di tale qualificazione, il vettore nazionale che corrisponde la commissione (compensandola eventualmente con il credito al medesimo spettante per la commissione) non opera la ritenuta di cui all’articolo 25-bis del Dpr n. 600/1973.

**CAR SHARING**

Utilizzo di un’autovettura su prenotazione, con prelevamento della stessa dal parcheggio più vicino e con pagamento di un corrispettivo in funzione dell’effettivo utilizzo di tale mezzo di trasporto.

**AI FINI IVA**

Nel caso considerato il servizio reso dalla piattaforma non è certamente allocabile nell’ambito dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, e ciò in quanto la piattaforma è solo uno strumento utile per stipulare il contratto, reperire il mezzo di trasporto e pagare il prezzo.
Il servizio in argomento, in assenza di chiarimenti in merito, sembrerebbe rientrare nell’ambito del servizio di noleggio (senza conducente).
Riguardo al profilo temporale, in linea generale, si tratta, di un noleggio a breve o a brevissimo termine.

In questo senso depone anche la Risposta a interpello n. 396 dell'8 ottobre 2019, riferita al "bike sharing":

L’articolo 56 della Direttiva 2006/112/CE afferma che:

1. Il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto è il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario.
2. Ai fini del paragrafo 1 per “noleggio a breve termine” si intende il possesso o l’uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni.

L'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972, afferma che:
*"In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:
(...)
e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità . Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato.".*

Alla luce di quanto sopra esposto,

* nel caso in cui il mezzo di trasporto è messo a disposizione del cliente (operatore economico o consumatore finale) in Italia, la società italiana di car sharing deve emettere fattura elettronica con Iva; se il cliente è un operatore economico o un consumatore finale estero occorre inserire la fattura nell’esterometro, salvo che la fattura venga trasmessa allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX
* nel caso in cui il mezzo di trasporto fosse messo a disposizione del cliente (operatore economico o consumatore finale) in altro Paese Ue, la società italiana di car sharing dovrebbe disporre di una posizione Iva in tale Paese, al fine di emettere fattura con l’Iva di tale Paese ed espletare gli altri adempimenti previsti
* nel caso in cui il mezzo di trasporto fosse messo a disposizione del cliente (operatore economico o consumatore finale) in Paese extra Ue, occorre verificare cosa disponga la normativa del Paese considerato; ai fini dell’Iva italiana, stante il disposto dell’articolo 7-quater, lettera e), ultima parte, del Dpr n. 633/1972, la società italiana di car-sharing, per la parte di utilizzo effettuato in Italia, dovrebbe emettere fattura con Iva italiana.

Al fine di individuare il luogo di utilizzo, per i mezzi di trasporto in generale valgono i criteri  fissati nella C.M. 12 dicembre 1981, n. 42/12/1587 (ribaditi dalla circolare 2 novembre 2005, n. 47/E).
La Circolare 12 dicembre 1981, n. 42, afferma che: «Ad esempio, per quanto concerne l’uso dei mezzi di trasporto potrà essere rilevante redigere un apposito elenco in cui, per ciascun mezzo, siano riportati i dati riguardanti gli estremi del contratto di utilizzo, la durata, il relativo importo, nonché gli elementi di individuazione .... Relativamente all’elemento temporale, l’elenco di cui sopra dovrebbe contenere la specifica della destinazione e della durata di utilizzazione del bene o del mezzo sul territorio nazionale nell’accezione giuridica che ad esso viene data dalla normativa nazionale regolante lo specifico settore de trasporti.».

**AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI**

La Risoluzione del 28/09/2016 n. 83, riferita al trattamento dell’utilizzo del car sharing da parte di dipendenti in trasferta, afferma che:
*“Per quanto concerne il servizio di Car Sharing, dall'esame della documentazione prodotta dalla società istante, a seguito di apposita richiesta da parte della scrivente, si rileva che la fattura emessa dalla Società di Car Sharing nei confronti del dipendente individua il destinatario della prestazione, il percorso effettuato, con indicazione del luogo di partenza e luogo di arrivo, la distanza percorsa nonché la durata ed, infine, l'importo dovuto. Tali informazioni, presenti nel documento rilasciato dalla società che fornisce il servizio, risultano idonei ad attestare l'effettivo spostamento dalla sede di lavoro e l'utilizzo del servizio da parte del dipendente, analogamente ai documenti provenienti dal vettore.
In ragione di tale puntuale documentazione, può ritenersi, ai fini in esame, che il servizio di Car Sharing rappresenti, soprattutto nelle aree urbane, una evoluzione dei tradizionali sistemi di mobilità considerati dall'art. 51 del TUIR, e conseguentemente, i rimborsi delle relative spese in favore dei dipendenti in trasferta nel territorio comunale, documentate nei modi indicati, possano essere ricondotti nella previsione esentativa di cui al comma 5 del medesimo art. 51.
Ad analoghe conclusioni si perviene anche nell'ipotesi in cui la società/datore di lavoro è intestataria della fattura emessa dalla società di Car Sharing ed al lavoratore è rimborsata la spesa sostenuta per l'utilizzo del veicolo (cd. "utilizzo incrociato"). “.*

**CAR POOLING**

Riguardo alla possibilità o meno di classificare il servizio reso dalla piattaforma nell’ambito dei servizi prestati tramite mezzi elettronici,  **vale quanto affermato in relazione al truck sharing:**

* se il servizio viene svolto con una elevata automatizzazione e con un intervento umano minimo, sembrerebbe possibile inquadrare lo stesso nell’ambito dei servizi prestati tramite mezzi elettronici; a tali servizi tornerebbero applicabili le regole analizzate nell’ambito del Capitolo 4 - Aspetti fiscali del commercio elettronico di prodotti digitali,  al quale si rinvia
* in caso contrario si applicano le regole nel seguito descritte.

Sul piano pratico, sembra che gli operatori del settore abbiano adottato la prima soluzione.

Nel caso in cui il servizio reso dalla piattaforma, per le modalità con le quali viene svolto,  non fosse allocabile nell’ambito dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, il medesimo rientrerebbe nell’ambito dei servizi generici, con la conseguenza che:

* se il soggetto prestatore è un’impresa italiana, essa nel caso di addebito della commissione:
	+ a consumatore finale italiano deve emettere fattura elettronica con applicazione dell’Iva, fornendo allo stesso anche una fattura analogica (cartacea o PDF)
	+ a consumatore finale estero potrebbe emettere fattura analogica con applicazione dell’Iva, con inserimento nella stessa nell’esterometro, salvo che tale fattura venga trasmessa allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX
* se il soggetto prestatore è un soggetto passivo di altro Paese Ue (come nel caso di BlaBlacar, avente sede in Francia) e il committente è un consumatore finale italiano, ai fini dell’Iva italiana l’operazione si considera effettuata nel Paese Ue del prestatore; esso dovrebbe emettere fattura con applicazione dell’Iva francese (articolo 45 della Direttiva 2006/112/CE e articolo 7-ter, comma 1, lettera b, del Dpr n. 633/1972) o avvalersi della possibilità di non emettere fattura, come consentito anche in altri Paesi Ue (come la Francia)
* se il soggetto prestatore è un soggetto passivo di Paese extra Ue, ai fini dell’Iva italiana l’operazione si considera effettuata all’estero; valgono le regole del Paese estero interessato.

**4.5.4 - Servizi di formazione**

L’articolo 54 della Direttiva 2006/112/CE afferma che:

1. *“Il luogo delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall’organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente.*
2. *Il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite:
a) attività accessorie ai trasporti quali operazioni di carico, scarico, movimentazione e affini
b) perizie e lavori relativi a beni mobili materiali.»”.*

L’articolo 7-quinquies del Dpr n. 633/1972, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2011, afferma che:

1. *“In deroga a quanto stabilito  dall'articolo 7-ter, comma 1:*
* *le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali,  artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli  organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi  accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le  medesime attività sono ivi materialmente svolte. La disposizione del  periodo precedente si applica anche alle prestazioni di servizi per  l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive,  scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie*
* *le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse.».*

La Risoluzione del 07/05/2012 n. 44 avente per oggetto l’individuazione del criterio territoriale riguardo ai servizi di formazione e di aggiornamento professionale,  afferma che:

*"L’art. 44 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, in vigore dal 1° luglio 2011, ha chiarito la natura dei servizi di formazione professionale. Tale disposizione ha, infatti, stabilito che i servizi di formazione o di riqualificazione professionale “comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative ad un’attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione o l’aggiornamento professionale”.
(…)
In virtù della classificazione dei servizi di formazione nell’ambito delle prestazioni didattiche, il collegamento territoriale di detti servizi deve, infatti, essere coerentemente individuato secondo i criteri previsti dall’art. 7-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972 (“Territorialità – Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili”).
(…)"*

**Al fine di individuare il luogo di tassazione dei servizi di formazione e aggiornamento professionale, si deve, pertanto, distinguere tra i servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA**(definiti anche come servizi “business to consumer” ovvero “B2C”) **e quelli resi nei confronti di committenti soggetti passivi IVA**(definiti anche come servizi “business to business” ovvero “B2B”), così come individuati dall’art. 7-ter, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.
In particolare, mentre i servizi di formazione e aggiornamento professionali resi nei rapporti B2C - in applicazione del richiamato art. 7-quinquies, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 - si considerano effettuati nel territorio dello Stato se ivi materialmente eseguiti, i medesimi servizi, se resi nei rapporti B2B, sono territorialmente rilevanti in Italia in applicazione del criterio di carattere generale previsto dall’art. 7-ter, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 se il committente è stabilito in Italia; in caso contrario si considerano effettuati all'estero.

La Corte di Giustizia nella sentenza 13 marzo 2019, C-647/17, pronunciandosi in ordine ad un’attività di formazione nel settore della contabilità e della gestione aziendale, della durata di cinque giorni, erogata previa iscrizione e previo pagamento di un corrispettivo, ha sostenuto che:

* Le prestazioni che consistono in un’attività formativa (come i seminari) che richiede una presenza fisica del soggetto passivo committente, rientrano nell’ambito delle “manifestazioni educative”
* Tali manifestazioni sono da inquadrare nell’ambito dei “servizi di accesso” in quanto la caratteristica essenziale della prestazione resa consiste nel dare accesso alla manifestazione stessa
* L’operazione, sotto il profilo dell’Iva, è unica essendo in presenza di due elementi “strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica inscindibile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso”.

Come autorevolmente affermato (Emanuele Greco, Accesso ai corsi di formazione con Iva del luogo dell’evento, Eutekne Info 14 marzo 2019)*, “Ulteriori elementi utili si rinvengono nelle conclusioni dell’Avvocato generale del 10 gennaio 2019, nelle quali si individuava quale caratteristica essenziale dei “servizi di accesso” il fatto che il corrispettivo sia pagato in cambio del “diritto di accedere ai locali in cui si svolge una manifestazione educativa”. Si dovrebbe, pertanto, ricadere nel criterio di territorialità di cui all’art. 53 della direttiva 2006/112/CE in tutti i casi in cui “l’organizzatore di una manifestazione gestisce il numero di persone legittimate ad accedere ed esige da soggetti passivi il pagamento di un corrispettivo per l’accesso”.*

L’articolo 7 del Regolamento UE 282/2011 (come modificato dal Regolamento n. 1042/2013), afferma che:
*“I «servizi prestati tramite mezzi elettronici», di cui alla direttiva 2006/112/CE, comprendono 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”.*

Secondo l’Allegato I al Regolamento UE n. 282/2011 e successive modifiche, in tale ambito rientrano:

1. 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 analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente
2. libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

Secondo l’articolo 7, paragrafo 3, del Regolamento Ue n. 282/2011, tale ambito NON rientrano:
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.

**Riepilogando quanto sopra esposto**, è possibile delineare il seguente **schema di sintesi:**

* **Prestazioni di formazione on line a elevata automatizzazione**: sono considerate “servizi prestati tramite mezzi elettronici”. Tornano applicabili le regole esaminate nel Capitolo 4 - Aspetti fiscali del commercio elettronico di prodotti digitali,  al quale si rinvia
* **Altre prestazioni di formazione**:
	+ **Prestazioni di formazione svolte a favore di uno specifico committente**(formazione non aperta al pubblico):
		- Se si tratta di un soggetto passivo d’imposta (ad esempio: impresa): SERVIZIO GENERICO articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972 – la prestazione si considera effettuata nel Paese del committente
		- Se si tratta di un soggetto NON passivo d’imposta (ad esempio: ente pubblico “puro” e cioè non identificato ai fini Iva): SERVIZIO EDUCATIVO articolo 7-quinquies, comma 1, lettera a),  del Dpr n. 633/1972 – La prestazione si considera effettuata nel Paese di materiale svolgimento della prestazione;
	+ **Prestazioni di formazione svolte previa iscrizione e pagamento di un corrispettivo**(formazione aperta al pubblico): SERVIZIO DI ACCESSO articolo 7-quinquies, comma 1, lettera b), del Dpr n. 633/1972 - La prestazione si considera effettuata nel Paese di effettivo svolgimento della manifestazione.

Nel caso di corso di formazione eseguito da docente in collegamento remoto nei confronti di consumatori finali:

* NON torna applicabile la norma sui servizi elettronici (espressamente esclusi da tale ambito dall’articolo 7 del Regolamento n. 282/2011, paragrafo 3, lettera j)
* Torna applicabile l’articolo 7-quinquies del Dpr n. 633/1972 (trattandosi di corsi svolti nei confronti di consumatori finali)
* Pur con qualche dubbio, é da ritenere che il luogo della materiale prestazione del servizio sia rappresentato dal luogo della presenza fisica del docente.  Questo è d’altra parte il criterio che consente di semplificare e di uniformare il trattamento fiscale dell’operazione: i discenti potrebbero essere dislocati in vari Paesi del mondo, rendendo oltremodo complessa la gestione fiscale dell’operazione.

**4.6 - Acquisti di prodotti digitali**

Riguardo agli acquisti di prodotti digitali valgono le seguenti regole:

**Acquisti eseguiti da operatori economici**(acquisti eseguiti nell'esercizio di imprese, arti e professioni):

• **Fornitore italiano**: il fornitore applica l’Iva italiana
• Fornitore di **altro Paese UE**: l’operatore economico italiano deve assoggettare l’operazione all’Iva italiana (numerazione e integrazione con Iva della fattura estera, articolo 17, comma 2, dpr n. 633/1972); occorre presentare il modello Intra servizi (in caso di supero nei 4 trimestri precedenti della soglia trimestrale di 100.000 euro); occorre presentare l’esterometro oppure è possibile trasmettere la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX;;
• Fornitore **di Paese extra-UE**: l’operatore economico italiano deve assoggettare l’operazione all’Iva italiana (emissione di autofattura con Iva, articolo 17, comma 2, dpr n. 633/1972); occorre presentare l’esterometro oppure è possibile trasmettere la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX;

**Acquisti eseguiti da consumatori finali:**

* **Fornitore italiano**: il fornitore italiano applica l’Iva italiana;
* **Fornitore di altro Paese UE**:
* se il fornitore estero (nel proprio Paese) ha **superato la soglia comunitaria di 10.000 euro**(o il controvalore in moneta nazionale), l’operazione si considera effettuata in Italia (Paese del committente), con il conseguente obbligo da parte del fornitore estero di applicare l’Iva italiana, aprendo una posizione Iva in Italia o tramite il sistema MOSS;
* o se se il fornitore estero (nel proprio Paese) **NON ha superato la soglia comunitaria di 10.000 euro** (o il controvalore in moneta nazionale), l’operazione si considera effettuata nel Paese del fornitore, con il conseguente obbligo da parte del fornitore estero di applicare l’Iva del proprio Paese, salvo opzione da parte del fornitore per l’applicazione dell’Iva italiana.
* **Fornitore di Paese extra-UE**: deve identificarsi ai fini Iva in un qualunque Paese UE e deve applicare l’Iva del Paese del consumatore finale oppure deve applicare il regime speciale MOSS;