



UNIVERSITÁ DEGLI STUDI DI CATANIA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE E SOCIALI
MASTER UNIVERSITARIO DI I LIVELLO IN
“CUSTOMER CARE E TUTELA DEI CONSUMATORI”

Dott. Corrado Savasta

***"Il commercio elettronico e la tutela del Consumatore.
Evoluzioni fiscali nel commercio elettronico"***

Saggio finale

Relatore:

Chiar.mo Prof. Guido Salanitro

ANNO ACCADEMICO 2017-2018

INDICE

Introduzione	Pag. 4
CAPITOLO PRIMO: I contratti a distanza	Pag. 6
1.1 I contratti conclusi a distanza	Pag. 6
1.1.1 Nozione di Professionista	Pag. 7
1.1.2 Tecniche di comunicazione a distanza	Pag. 9
1.2 La Contrattazione fuori dai locali commerciali	Pag. 10
1.3 Esecuzione dei contratti a distanza	Pag. 12
1.4 La disciplina delle esclusioni	Pag. 14
CAPITOLO SECONDO: La tutela del Consumatore nei contratti a distanza	Pag. 21
2.1 Tutela del Consumatore	Pag. 21
2.2 Diritto di recesso	Pag. 23
2.2.1 Esercizio del diritto di recesso	Pag. 26
2.2.2 Esclusione del diritto di recesso	Pag. 29
2.2.3 Decorrenze del diritto di recesso	Pag. 34
2.2.4 Effetti del diritto di recesso	Pag. 37
2.3 Gli obblighi informativi per il Consumatore	Pag. 40
2.3.1 Gli obblighi informativi a seconda della tecnica di comunicazione a distanza Utilizzata	Pag. 45
CAPITOLO TERZO: La tassazione indiretta del Commercio Elettronico	Pag. 48
3.1 L'IVA – definizione e caratteristiche	Pag. 48
3.2 Il campo di applicazione dell'IVA e i soggetti passivi dell'imposta	Pag. 50
3.3 Il presupposto territoriale ai fini IVA delle prestazioni di servizi –Disposizione attuale e breve evoluzione normativa	Pag. 51
3.4 Il presupposto territoriale ai fini IVA nella prestazione di servizi tramite mezzi elettronici	Pag. 54
3.5 L'applicazione dell'aliquota ordinaria agli E-Book	Pag. 54
3.6 Il regime speciale Mini One Stop (MOSS)	Pag. 58
3.7 La disciplina interna relativa alla territorialità IVA dei servizi resi tramite mezzi elettronici	Pag. 58
3.8 Digital Vat Package	Pag. 63

3.9	Il nuovo Codice Doganale dell'Unione	Pag. 66
CAPITOLO QUARTO: Nuova imposizione fiscale - la Web Tax		Pag. 71
4.1	La Web Tax	Pag. 71
4.2	La Web Tax e l'acquisto di pubblicità on-line	Pag. 71
4.3	La procedura di Cooperazione e Collaborazione Rafforzata	Pag. 75
4.4	L'imposta sulle Transazioni Digitali	Pag. 80
4.5	Le modifiche apportate all'art. 162 T.U.I.R. dal co. 1010 L. 27.12.2017, n.205	Pag. 83
4.6	La posizione degli Organismi Internazionali sulla modifica del criterio per rilevare una Stabile Organizzazione	Pag. 85
4.7	La legge di stabilità 2019 (legge n. 145 del 30/12/2018) e ristrutturazione Web tax	Pag. 93
Conclusioni		Pag. 97
Bibliografia		Pag. 103

INTRODUZIONE

L'elaborato vuole affrontare e analizzare la tematica dei contratti conclusi a distanza tra un soggetto imprenditore e un soggetto consumatore. Questa categoria definita, anche, del secondo contratto ha subito nel tempo notevoli cambiamenti che si spostano verso una direzione di tutela, sempre più vasta, del contraente ritenuto più debole. Questo continuo processo di evoluzione della materia e delle tecnologie ha portato a grandi cambiamenti nella sfera dei mercati del commercio che offrono beni e servizi. Le nuove e sempre più avanzate tecniche di comunicazione a distanza, tra cui televisione, posta elettronica, fax, internet ed altro, hanno spinto le imprese e le singole persone a concludere contratti attraverso l'uso di questi nuovi mezzi di comunicazione. La veloce diffusione di tutte queste tecniche di comunicazione a distanza, da una parte, ha portato a dei notevoli vantaggi a favore del consumatore, ma dall'altra, ha costretto quest'ultimo a non essere più in grado di svolgere al meglio la propria funzione, rendendolo sempre più vulnerabile a causa di operazioni commerciali non tradizionali e a continue pressioni da parte dei gruppi di produzione e di distribuzione. Come necessario bilanciamento degli interessi sottesi a questi nuovi processi di formazione del contratto, si rendono sempre più necessarie alcune forme di tutela del consumatore dirette ad assicurare l'informazione dello stesso e quindi, in ultimo, la sua libertà di scelta in ordine alla conclusione o meno del contratto in questione. La tutela del consumatore è stata, negli anni, oggetto di numerosi interventi legislativi, sia a livello comunitario che nazionale, che hanno introdotto in capo al soggetto professionista una serie di obblighi informativi che producono conseguenze giuridiche nuove rispetto alle tradizionali regole della disciplina del contratto prevista nel nostro codice civile.

A questo proposito, il primo capitolo si propone come scopo principale, quello di analizzare la normativa dei contratti a distanza, che è stata introdotta nel Codice del Consumo del 2006 e successivamente riformata a seguito del d.lgs. 21 febbraio 2014, n. 21 che recepisce nell'ordinamento italiano la direttiva 2011/83/UE del 25 ottobre 2011, sui diritti dei consumatori.

Nel secondo capitolo viene affrontato il tema della tutela del consumatore

nell'ambito della contrattazione effettuata a distanza.

Il problema cardine riguarda in particolare la definizione di tutti quei strumenti che l'ordinamento predispone a tutela del contraente più debole a seguito delle ultime riforme legislative di attuazione degli obblighi comunitari.

Nel terzo capitolo di questo elaborato viene messo in risalto il tema della tassazione indiretta, facendo un esplicito riferimento all'IVA, alla sua evoluzione normativa e alla rilevanza territoriale delle operazioni. E' stata affrontata anche la questione che riguarda le novità introdotte dal nuovo Codice doganale dell'Unione Europea, che tenta, disperatamente di coordinare le discipline interne tra gli Stati comunitari.

Infine, nel quarto e ultimo capitolo si affronta il tema, tanto discusso sin dalla nascita del commercio elettronico, relativamente alla possibilità di introdurre una nuova forma di imposizione fiscale, basata sulle transazioni digitali, la c.d. "*Web Tax*".

CAPITOLO PRIMO: I CONTRATTI A DISTANZA

1.1 I CONTRATTI CONCLUSI A DISTANZA

La disciplina dei contratti a distanza¹ è disciplinata dagli artt. 45- 67 del D. Lgs. 6 settembre 2005, n. 206, (di seguito, Codice del consumo).

Il contratto a distanza viene definito dall'articolo 45 del Codice del consumo, comma 1, lettera g), come "*qualsiasi contratto concluso tra il professionista e il consumatore nel quadro di un regime organizzato di vendita o di prestazione di servizi a distanza senza la presenza fisica e simultanea del professionista e del consumatore, mediante l'uso esclusivo di uno o più mezzi di comunicazione a distanza fino alla conclusione del contratto, compresa la conclusione del contratto stesso*". Affinché possa ricorrere la fattispecie in questione è necessario che sia la fase di negoziazione che quella di conclusione del contratto si svolgano a distanza, ovvero che non deve mai sussistere la presenza fisica e simultanea delle parti. Va precisato che la normativa prevista sui contratti a distanza trova applicazione anche nel caso in cui nel luogo di conclusione del contratto vi sia la presenza fisica di uno solo dei contraenti, poiché anche in tal caso non si tratta di simultaneità.² Perché tale strumento, non normativamente definito, ricorra, è necessario che l'impiego di "tecniche di comunicazione a distanza" sia costante e prevalente, se non addirittura esclusivo; deve prevalere il carattere della distanza nella contrattazione tra le parti, elemento spaziale, considerato dal legislatore, fattore di estremo svantaggio per il consumatore, contraente debole che necessita pertanto di una disciplina di tutela ad hoc.³ È necessario che il contratto si inserisca in un sistema di vendita o di prestazione di servizi direttamente collegati all'attività del professionista che impieghi "esclusivamente" una o più tecniche di comunicazione a distanza. Occorre inoltre che siano coinvolte tutte le fasi della contrattazione, compresa quella della conclusione dello stesso accordo negoziale. È anche ben possibile che il professionista possa avvalersi dell'ausilio di strutture altrui per concludere i contratti a distanza in quanto la sua attività imprenditoriale è inserita in un sistema di vendita o di prestazione di servizi dallo

¹ Il contratto a distanza è fattispecie che nel nostro ordinamento ha ricevuto una prima disciplina a seguito del d.lgs. 22 maggio 1999 n. 185, che recepiva l'articolo 2 della direttiva UE 97/7/CE.

² Cfr. C. PILIA, *Contratti a distanza e diritti dei consumatori*, Cedam, Trento, 2012, 84.

³ P.SUPPA, *Il rapporto di consumo*, in *Codice del consumo*, a cura di V. CUFFARO, Giuffrè, , 2006, 226.

stesso organizzati. Una puntualizzazione necessaria sulla norma è che l'impiego esclusivo delle tecniche di comunicazione a distanza deve far riferimento «per tale contratto» ovvero per il singolo contratto.

Quanto all'oggetto la norma si riferisce a contratti sia per la fornitura di beni sia per la prestazione di servizi: «qualunque contratto avente ad oggetto beni o servizi».

Con «qualunque» ci si riferisce al fatto che non vi sono limitazioni riguardanti specifiche tipologie negoziali. Infatti tendenzialmente l'applicazione è possibile a tutti gli schemi negoziali tipici e atipici per la contrattazione a distanza per quanto riguarda lo scambio di beni o servizi.

1.1.1 NOZIONE DI PROFESSIONISTA E CONSUMATORE

Ai sensi dell'articolo 3 del Codice del consumo, comma 1, lettera a), viene definito come consumatore o utente: *la persona fisica che agisce per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta*. Per quanto riguarda la figura del professionista lo stesso articolo lo definisce al comma 1, lettera c), come: *la persona fisica o giuridica che agisce nell'esercizio della propria attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale, ovvero un suo intermediario*.

In base all'accordo, il consumatore è colui che consuma beni e utilizza servizi. Per ritenersi tale il consumatore deve stipulare un contratto, o almeno aver avviato concrete trattative contrattuali e non solo essere interessato virtualmente all'acquisto di un bene o al beneficiare di un servizio. Chi invece esercita la propria attività professionale affinché vi sia il contratto è il professionista. Se il consumatore può essere soltanto la persona fisica, il professionista è persona fisica o giuridica.

Già nella direttiva 93/13 in materia di clausole abusive, la controparte del consumatore veniva definita come professionista, inteso come “qualsiasi persona fisica o giuridica che, nei contratti oggetto della seguente direttiva, agisce nel quadro della sua attività professionale, sia essa pubblica o privata”, ed in tali termini la direttiva è stata attuata

nell'ordinamento italiano⁴.

Ad ogni modo, è stato sostenuto che la parola “professionalità” debba intendersi nel senso di imprenditorialità o economicità⁵. Pertanto il fornitore sarà colui che organizza la sua attività di fornitura di beni e di servizi in modo duraturo e non occasionale e con fine di lucro. Si tenga presente che anche la definizione di imprenditore fornita dall'art. 2082 c.c. dice: “è imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi”. Tale definizione contiene il riferimento alla professionalità dell'attività da intendersi nel senso dell'abitudine e non della occasionalità della stessa.

Da ultimo la direttiva 2011/83/UE ha fatto assumere alla nozione comunitaria di “professionista” un significato particolarmente ampio, tale da ricomprendere in senso lato qualsiasi attività di erogazione di beni e servizi su base contrattuale che sia posta in essere in modo duraturo e con fine di lucro⁶.

Il legislatore italiano, aggiungendo il riferimento all'attività “imprenditoriale” ha voluto sottolineare che la nozione di attività professionale recepita nella direttiva potesse ricomprendere nel nostro ordinamento sia l'ambito dell'attività d'impresa sia quello delle libere professioni, con una soluzione conforme del resto a quanto ritenuto anche dalla prevalente dottrina italiana e straniera⁷.

Inoltre, la nozione di “fornitore” non dovrebbe essere interpretata diversamente da quella di “professionista” e da quella di “operatore commerciale”, per non tutelare in modo differenziato i consumatori. Fornitore potrebbe essere anche il lavoratore autonomo esercente o meno attività intellettuale nonché l'ente pubblico⁸ purché, naturalmente,

⁴ P. MARTINELLO e M. CESTA, *Progresso tecnologico e diritto comunitario: la comunità europea emana una nuova disciplina per i contratti a distanza*, in “*Diritto dell'Unione Europea*”, a cura di A. TIZZANO, G. Giappichelli Editore s.r.l., Torino, 2006, 757

⁵ REGOLI F. A., *La direttiva 97/7/CE riguardante la protezione dei consumatori nei contratti a distanza*, CIMPR/E, 1997, 836

⁶ P. TROIANO, *Gli enti pubblici come professionisti e consumatori*, in “*Le nuove leggi civili commentate*”, a cura di G. CIAN, A. MAFFEI ALBERTI, P. SCHLESINGER, Cedam, Trento, 2015, n. 6, 852.

⁷ P. TROIANO, *Gli enti pubblici come professionisti e consumatori*, cit., 853

⁸ P. MARTINELLO e M. CESTA, *Progresso tecnologico e diritto comunitario: la*

quest'ultimo impronti la sua attività a criteri di economicità (copertura dei costi della gestione con i ricavi) ed eserciti attività di impresa in regime di diritto privato⁹.

1.1.2 TECNICHE DI COMUNICAZIONE A DISTANZA

Ogni spiegazione per quanto riguarda i mezzi di tecnica di comunicazione sarebbe riduttiva visto il continuo evolversi del progresso tecnologico e di conoscenze accessibili a tutti. Vi sono delle precise limitazioni all'impiego di queste tecniche di comunicazione; per quelle più insidiose il legislatore ha imposto delle restrizioni. L'utilizzo delle tecniche di comunicazione non solo solleva problemi di tutela contrattuale dei consumatori ma anche questioni di tutela dei diritti fondamentali dell'individuo, come la sua identità e riservatezza. Per questa ragione è previsto un forte apparato sanzionatorio con il diretto coinvolgimento anche del Garante per la protezione dei dati personali. Per quanto riguarda l'organizzazione ed il funzionamento della rete internet, nei contratti a distanza si deve far riferimento alla disciplina del commercio elettronico¹⁰. Il contratto, per ritenersi contratto a distanza, deve essere negoziato e concluso a distanza. Non è invece necessario che le parti durante tutto l'iter di formazione e di conclusione dell'accordo utilizzino sempre la medesima tecnica di comunicazione a distanza potendosi avvalere anche di due o più tecniche diverse¹¹. Perché tale strumento, non normativamente definito, ricorra, è necessario che l'impiego di "tecniche di comunicazione a distanza" sia costante e prevalente, se non addirittura esclusivo; di talché, deve prevalere il carattere della distanza nella contrattazione tra le parti, elemento spaziale, considerato dal legislatore, fattore di estremo svantaggio per il consumatore, contraente debole che

comunità europea emana una nuova disciplina per i contratti a distanza, cit. 759

⁹ P. TROIANO, *Gli enti pubblici come professionisti e consumatori*, cit., 855

¹⁰ art. 68 codice del consumo: Alle offerte di servizi della società dell'informazione, effettuate ai consumatori per via elettronica, si applicano, per gli aspetti non disciplinati dal presente codice, le disposizioni di cui al decreto legislativo 9 aprile 2003, n. 70, recante attuazione della direttiva 2000/31/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'8 giugno 2000, relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione.

¹¹ G. DE CRISTOFARO, *Mercati regolati*, vol. V del *Trattato dei contratti* diretto da V. ROPPO e A. BENEDETTI, Giuffrè, 2014, 59-75

necessita pertanto di una disciplina di tutela *ad hoc*¹².

La semplicità della contrattazione a distanza, in virtù degli odierni mezzi tecnologici, se da un lato ha snellito enormemente il processo di conclusione dei contratti tra parti residenti fisicamente in stati anche molto lontani tra di loro, dall'altro ha aumentato esponenzialmente il rischio di situazioni di abuso, esponendo ad un potenziale pregiudizio quegli utenti che, poco pratici all'utilizzo degli strumenti che permettono tale contrattazione a distanza, hanno avventatamente prestato il consenso senza prima aver adeguatamente ragionato sull'atto che stavano compiendo e senza aver avuto la possibilità di visionare gli stessi beni acquistati. Fino a poco tempo fa l'acquisto di un bene avveniva, nella maggior parte dei casi, a seguito di una "autopsia", di una visione diretta nonché di una presa di coscienza sulla individuazione della resa effettiva, che formava l'oggetto della contrattazione, potendo l'acquirente, valutare, *ictu oculi*, tutti gli aspetti, materiali e giuridici dell'affare, così dissipando più facilmente i suoi dubbi, essendo per lui di immediata percezione, in relazione alle sue proprie esigenze, l'utilità del contratto che stava concludendo. Ora, tutto questo procedimento di miscelamento della reale volontà dell'acquirente, rischia di venir meno; l'utente, attirato dall'offerta, e dalla semplicità della modalità di acquisto, spesso si sofferma ben poco sulla propria reale capacità di acquisto del bene, nonché sulla portata delle conseguenze della prestazione del consenso e dei vincoli giuridici che da esso ne conseguono¹³.

1.2 LA CONTRATTAZIONE FUORI DAI LOCALI COMMERCIALI

La disciplina dei contratti negoziati fuori dai locali commerciali ha incrementato il fenomeno delle "vendite aggressive" stabilito dalla diffusione di tecniche distributive nei grandi mercati europei. La delocalizzazione dell'offerta dei beni e dei servizi in uno spazio commercialmente aperto alla libera circolazione ha costituito una grande

¹² P. SUPPA, *Il rapporto di consumo*, cit., 226

¹³ S. BASTIANON, *Prime osservazioni sulla Direttiva 97/7/CE in tema di contratti a distanza*, in *Resp. civ. e previdenza*, 1997, 1277

innovazione per il superamento delle barriere nell'ottica di sviluppo di questi mercati europei che sono in continua crescita. La vera svolta è che i professionisti non aspettano più di essere visitati dagli acquirenti nel luogo addetto alla commercializzazione dei beni e dei servizi ma cambiano strategia commerciale e si recano direttamente dalla clientela.

L'effetto *sorpresa* del professionista nei confronti dell'acquirente è molto importante perché spiazza il consumatore che si ritrova non preparato a tale visita commerciale.

Quando il professionista si presenta direttamente di fronte al consumatore espone le sue offerte di beni e servizi approfittando dell'impossibilità di quest'ultimo di poter verificare altre proposte dello stesso genere e dunque può concentrarsi su quello che gli viene esposto in diretta. L'impiego di tecniche di vendita aggressive porta il professionista a ritrovarsi in un ruolo di supremazia nei confronti del consumatore che si sente "agredito" e spinto ad acquistare precipitosamente beni o servizi non desiderati. Per impedire ciò il legislatore ha stabilito un regolamento di tutela dei consumatori e di concorrenzialità dei mercati, così da avere sempre trasparenza e libertà di consenso¹⁴. Il Codice del consumo disciplina i contratti negoziati fuori dai locali commerciali agli articoli da 45 a 49.

L'articolo 45, comma 1, lettera h), si riferisce al campo di applicazione di tali contratti. La presente sezione disciplina i contratti tra un professionista ed un consumatore, riguardanti la fornitura di beni o la prestazione di servizi, che si concludono secondo i seguenti quattro punti: 1 « *concluso alla presenza fisica e simultanea del professionista e del consumatore, in un luogo diverso dai locali del professionista* »; 2 « *per cui è stata fatta un'offerta da parte del consumatore, nelle stesse circostanze di cui al numero 1* »; 3 « *concluso nei locali del professionista o mediante qualsiasi mezzo di comunicazione a distanza immediatamente dopo che il consumatore è stato avvicinato personalmente e singolarmente in un luogo diverso dai locali del professionista, alla presenza fisica e simultanea del professionista e del*

¹⁴ M. MAGRI, *Le vendite aggressive: contratti a distanza e negoziati fuori dei locali comm.*, Cedam, Trento, 2011,145

consumatore; oppure »; 4 « concluso durante un viaggio promozionale organizzato dal professionista e avente lo scopo o l'effetto di promuovere e vendere beni o servizi al consumatore.

Il concetto di “contratto negoziato fuori dai locali commerciali” si differenzia da quello di “contratto a distanza” essendo questi ultimi improntati sulla necessaria negoziazione e conclusione in assenza della presenza fisica e simultanea delle parti¹⁵.

1.3 ESECUZIONE DEI CONTRATTI A DISTANZA

Si legge nel Considerando 51 della direttiva 2011/83/UE che «le principali difficoltà incontrate dai consumatori», causa per di più di un fitto contenzioso con i professionisti, «riguardano la consegna dei beni», momento centrale nella dinamica di un rapporto b2c¹⁶ se è vero che soltanto con la consegna il consumatore ha modo di vagliare e controllare l'oggetto del proprio contratto.

Di qui l'esigenza di un'armonizzazione della disciplina, limitata per altro al *tempo* della consegna perché quanto al luogo ed alle modalità della *traditio* tutto è ancora rimesso, in assenza di una diversa determinazione pattizia, alle legislazioni nazionali. Ne è scaturito, con specifico riguardo all'esperienza italiana, l'art. 61 che, sostituendosi all'art. 54 riguardante in precedenza i soli contratti a distanza, innova profondamente, tratteggiando un regime ad hoc molto distante dalla disciplina di diritto comune¹⁷.

Secondo l'art. 61, comma 1, cod. cons., il professionista deve eseguire l'ordine entro trenta giorni a decorrere dal giorno successivo a quello in cui il consumatore ha trasmesso l'ordine al professionista. È fatta comunque salva la possibilità di un diverso accordo tra le parti. Quali siano le ragioni di tale scelta è una questione molto discussa in dottrina. Secondo alcuni Autori (Toriello) la scelta sarebbe motivata

¹⁵ S. MACCIONI e L. NISSOLINO, *La tutela civile e penale del consumatore*, Utet, Assago (MI), 2012, 95

¹⁶ Business to Consumer (b2c): si indicano le relazioni che un'impresa commerciale detiene con i suoi clienti per le attività di vendita e/o di assistenza. Questa sigla è utilizzata soprattutto quando l'interazione tra impresa e cliente avviene tramite internet, ovvero nel caso del commercio elettronico.

¹⁷ M. PALADINI, *sub. Art. 61*, in *I nuovi diritti dei consumatori. Commentario al d. lgs. n. 21/2014*, a cura di A.M. GAMBINO e G. NAVA, G. Giappichelli, Torino, 2014, 222

dalla volontà di evitare i rischi di incertezza connessi con l'onere di conoscenza, per il consumatore, del momento in cui un fatto inerente alla sfera di controllo della controparte si fosse avverato.

Altri evidenziano, invece, il fatto che la norma faccia riferimento al momento dell'esecuzione e non a quello della conclusione del contratto, momento che, come si evidenzierà di seguito, potrebbe apparire diverso a seconda della ricostruzione della fattispecie.

Ciò sarebbe una chiara manifestazione della volontà del legislatore di attribuire rilevanza più all'impegno assunto dal consumatore con la trasmissione dell'ordine, che agli aspetti giuridico-formali della fattispecie.

Altri ancora (De Marzo) affermano che la soluzione adottata dal legislatore italiano sembrerebbe ritagliata intorno all'ipotesi della conclusione telematica del contratto, in cui le rilevate questioni circa la decorrenza del termine non avrebbero probabilmente motivo di esistere, stante la simultaneità tra la trasmissione dell'ordinazione da parte del consumatore e la ricezione da parte del professionista. Ad ogni modo, indipendentemente dalle diverse posizioni dottrinarie esistenti, ognuna di esse supportata da valide motivazioni, ciò che traspare dall'art. 61 cod. cons. è l'indubbio *favor* del legislatore verso il consumatore, la cui posizione globalmente intesa è tutelata sia dalla dispensa dal compimento di qualsiasi attività ulteriore rispetto alla trasmissione dell'ordinazione sia correlativamente dall'addossare al professionista ogni eventuale dimostrazione circa la non imputabilità del proprio inadempimento. Sulla base del dettato normativo, *dies a quo* per eseguire l'ordine è quello della trasmissione, non della ricezione dell'ordine, ed è, per l'effetto, termine di decorrenza antecedente alla conclusione del contratto, a meno che non si voglia inquadrare l'ipotesi in esame come *specie* del campo di applicazione dell'art. 1327 (conclusione prima della risposta dell'accettante).

Entro il termine di cui si è detto, il professionista deve eseguire tutte le prestazioni (principali ed accessorie) relative alla sua obbligazione, egli è quindi tenuto a provvedere alla consegna dei beni, con il conseguente effetto

traslativo della proprietà in favore del consumatore, ovvero, nel caso in cui il contratto avesse ad oggetto l'erogazione di servizi, a dar corso alla relativa prestazione.

1.4 LA DISCIPLINA DELLE ESCLUSIONI

L'art. 47 del Codice del consumo riproduce l'art. 3 della direttiva 2011/83/UE che ha riorganizzato ed unificato la materia delle esclusioni, dapprima distinte a seconda della modalità di conclusione dei contratti. Del tutto nuova dal regime preveggenente, è l'esclusione dei «*contratti per i servizi sociali, compresi gli alloggi popolari, l'assistenza all'infanzia e il sostegno alle famiglie e alle persone temporaneamente o permanentemente in stato di bisogno, ivi compresa l'assistenza a lungo termine*» (art. 47, lett. a). Dalla norma si considerino servizi sociali forniti dallo stato o da operatori privati: i servizi per le persone particolarmente svantaggiate o a basso reddito; i servizi per le persone e famiglie che necessitano di assistenza nello svolgimento di compiti quotidiani e di routine; i servizi per tutte le persone che hanno esigenze particolari di assistenza, sostegno, protezione o incoraggiamento in una fase particolare della vita. A queste ipotesi si aggiungono «agli altri, i servizi per i bambini e i giovani, i servizi di assistenza per le famiglie, Per i genitori soli e le persone anziane e i servizi per i migranti». Con riguardo ai servizi di assistenza, la disposizione si riferisce sia all'assistenza domiciliare che alle *nursing homes* (istituti di residenza assistita e esigenze per anziani).

Il carattere "sociale" dei servizi in questione li rende estranei alle logiche economiche e di mercato essendo servizi per la realizzazione di bisogni "fondamentali" dell'individuo, e dunque la tutela consumistica non è sufficiente.

Non trova alcuna corrispondenza negli articoli abrogati neppure l'esclusione di cui alla lett. b) relativa ai «*contratti di assistenza sanitaria, per i servizi*

prestati da professionisti sanitari a pazienti, Al fine di valutare, mantenere o ristabilire il loro stato di salute, ivi compresa la prescrizione, la somministrazione e la fornitura di medicinali e dispositivi medici, sia essa fornita o meno attraverso le strutture di assistenza sanitaria». Analogamente a quanto previsto per i servizi sociali anche la materia dell'assistenza sanitaria viene esclusa venendo in gioco è il diritto fondamentale alla salute dei pazienti che giustifica un più alto livello di guardia in confronto alla tutela¹⁸. A contemplare il panorama delle nuove esclusioni, la lett. c) dell'art. 47 lascia fuori dalla disciplina riformata i contratti *«di attività di azzardo che implicano una posta di valore pecuniario in giochi di fortuna, compresi le lotterie, i giochi d'azzardo nei casinò e le scommesse».* L'esclusione di questo settore di attività non era presente nella disciplina abrogata relativa ai contratti negoziati fuori dai locali commerciali e a distanza.

L'esclusione generale di questo settore dal campo di applicazione della tutela consumeristica si giustifica perché sono attività che necessitano di provvedimenti non soltanto specifici, ma anche più rigorosi rispetto alla nuova normativa sui diritti dei consumatori¹⁹.

Le lettere e) ed f) dell'art. 47 cod. cons. riproducono fedelmente l'art. 3, par. 3, lett. e) ed f) della direttiva e fanno riferimento a tutta una serie di contratti relativi a beni immobili. In particolare vengono esclusi dal campo di applicazione delle nuove regole i contratti *«aventi ad oggetto la creazione di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti su beni immobili».* Rispetto a questi contratti l'esclusione si giustifica perché si tratta di una ipotesi in cui il valore economico del contratto, le esigenze che esso tende a soddisfare e le modalità di formazione della volontà dell'acquirente solitamente escludono che il consumatore possa venire a trovarsi in quella situazione di «sorpresa» e di «impreparazione» che giustifica la disciplina di tutela tipica dei contratti a distanza. Peraltro, la contrattazione immobiliare, per il maggior valore del suo oggetto, è destinata, a livello nazionale, di regole specifiche contenute sia nel codice

¹⁸ Cfr. G. DI FEDERICO, *La direttiva 2011/24/UE e l'accesso alle prestazioni mediche nell'Unione europea*, in *Rivista di diritto della sicurezza sociale*, Il Mulino, Bologna, n. 3/2012, 683 ss.

¹⁹ F. BRAVO, *I contratti a distanza nel codice del consumo e nella direttiva 2011/83/UE Verso un codice europeo del consumo*, Giuffrè, Milano, 2013, 106

civile, sia in leggi speciali, dettate per soddisfare le esigenze di tutela del contraente debole²⁰. Le esclusioni di cui alle lett. d), g) ed h) riguardano tutti contratti conclusi in settori per i quali esiste una disciplina *ad hoc* da considerarsi speciale e, quindi, prevalente rispetto a quella generale dettata a tutela dei consumatori. Innanzitutto, le disposizioni delle Sezioni da I a IV del decreto in commento non si applicano ai contratti di «*servizi finanziari*», definiti dall'art. 45 cod. cons. come i servizi «di natura bancaria, creditizia, assicurativa», nonché i «*servizi pensionistici individuali, di investimento o di pagamento*». La formula utilizzata è talmente ampia da comprendere interi settori come quello bancario, finanziario, assicurativo ecc. destinatari di discipline dedicate, alcune delle quali, a loro volta, hanno subito modifiche ed integrazioni necessarie per dare attuazione, nel nostro ordinamento, alle direttive comunitarie. L'esclusione si giustificava nell'abrogato art. 51, cod. cons., e si giustifica ancora «per la delicatezza degli interessi in gioco» e «per l'elevato tecnicismo, che connota tali servizi, nonché per le significative conseguenze giuridiche ed economiche che talune scelte normative, anziché altri, possono produrre sul mercato e sull'intera economia»²¹. Ispirate all'esigenza di far prevalere una tutela specifica e più elevata rispetto a quella ottenibile dalla normativa riformata sono anche le esclusioni previste alle lett. g) e h) della norma in argomento. La prima di esse riguarda i contratti "che rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina concernente i viaggi, le vacanze ed i circuiti aperto "tutto compreso", di cui agli artt. 32 a 51 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79". La disciplina dei pacchetti turistici tutto compreso, infatti, è ormai regolata dal codice del turismo.

L'esclusione di questi contratti dall'ambito applicativo della disciplina novellata rappresenta una novità in quanto era prevista in termini più ridotti in materia di contratti a distanza²². Alla lett. h) si ha l'esclusione che riguarda i contratti «*che rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina concernente la tutela del consumatore per quanto riguarda taluni*

²⁰ G. DE CRISTOFARO, *Sub. Art. 46*, in *Commentario breve al diritto dei consumatori*, Cedam, Padova, 2013, 454

²¹ R. MARINO, *La commercializzazione a distanza dei servizi finanziari*, in *La responsabilità civile*, Utillia, n. 2/2012, 131

²² A. VENCHIARUTTI, *I contratti del turismo organizzato nel codice del turismo*, in *I contratti del consumatore*, a cura di G. ALPA, Giuffrè, Milano, 2014, 1169

*aspetti dei contratti di multiproprietà, dei contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine e dei contratti di rivendita e di scambio, di cui agli articoli e da 69 a 81 - bis del presente Codice». I contratti esclusi vengono assoggettati ad una specifica disciplina, anch'essa, peraltro, contenuta nel codice del consumo e, segnatamente, nei richiamati artt. 69 - 81- bis²³. Le fattispecie di esclusione delle lett. i), m), n) e o) dell'art. 47, sono tra loro abbastanza eterogenee e prive di un comune denominatore. La lettera i) concerne i contratti «*stipulati con l'intervento di un pubblico ufficiale, tenuto per legge all'indipendenza e all'imparzialità, il quale deve garantire, fornendo un'informazione giuridica completa, che il consumatore concluda il contratto soltanto sulla base di una decisione giuridica ponderata e con conoscenza della sua rilevanza giuridica*».*

Si tratta di una ipotesi nuova che trova riscontro nell'art. 3, par. 3, lett i) della direttiva 2011/83/UE che si giustifica per il fatto che la tutela del consumatore sia già garantita dalla presenza e dall'intervento nella contrattazione di un pubblico ufficiale (in genere un notaio) che assicura la regolarità della negoziazione e la ponderazione della scelta da parte del consumatore. Né è possibile ritenere che l'esclusione in parola si riferisca ai contratti conclusi in occasioni di "aste pubbliche", nell'accezione ad essi attribuita dalla direttiva 2011/83/UE²⁴.

La lett. m) dell'art. 47 concerne l'esclusione dei contratti «*di servizi di trasporto passeggeri, fatti salvi l'art. 51, comma 2, e gli articoli 62 e 65*». La *ratio* dell'esclusione si individua nella circostanza che il trasporto passeggeri «*è già soggetto ad altra legislazione dell'Unione oppure, nel caso dei trasporti pubblici e dei taxi, a normative a livello nazionale*».

Per espressa previsione del legislatore europeo (prima) e di quello italiano (poi) ai contratti in questione si applica l'art. 51, comma 2 cod. cons. pertanto, se tali contratti vengono stipulati a distanza e sono conclusi con mezzi elettronici ed impongono al consumatore «l'obbligo di pagare», il professionista, pena la non vincolatività del consumatore al contratto, deve comunicargli in modo chiaro ed evidente una serie di informazioni (relative

²³ P. F. GIUGGIOLI, *La Multiproprietà*, in *I contratti del consumatore*, a cura di G. ALPA, Giuffrè, Milano, 2014, 1287

²⁴ F. BRAVO, *I contratti a distanza nel codice del consumo e nella direttiva 2011/83/UE Verso un codice europeo del consumo*, cit. 273

alle caratteristiche principali dei beni o servizi, al loro prezzo, alla durata del contratto ed alle condizioni di recesso, alla eventuale durata minima degli obblighi del consumatore, prima che quest'ultimo inoltri l'ordine) e deve garantire che *«al momento di inoltrare l'ordine il consumatore riconosca espressamente che l'ordine contiene l'obbligo di pagare»*²⁵.

Compariva già nella lista delle esclusioni dalla disciplina dei contratti a distanza l'ipotesi prevista dalla lett. n) del nuovo art. 47 cod. cons. relativa ai contratti *«conclusi tramite distributori automatici o locali commerciali automatizzati»* (dispenser di cibi, bevande, sigarette, ricariche telefoniche, box utilizzati per le fototessere ecc.). La ragione dell'esclusione risiede nella possibilità per il consumatore di visionare il bene e valutare la convenienza dell'affare, con il conseguente venir meno dell'effetto sorpresa idoneo a pregiudicare gli interessi del consumatore e della "distanza", se non con il professionista, quantomeno con il bene oggetto del contratto²⁶.

Era già sottratta alla disciplina sui contratti a distanza anche l'ultima ipotesi di esclusione da esaminare, relativa ai contratti *«conclusi con operatori delle telecomunicazioni impiegando telefoni pubblici a pagamento per il loro utilizzo o conclusi per l'utilizzo di un solo collegamento tramite telefono, Internet o fax, stabilito dal consumatore»* (art. 47, comma 1, lett. o). Attualmente la ragione dell'esclusione trova conferma nella contemporanea presenza dei seguenti elementi: l'iniziativa contrattuale proveniente sicuramente dal consumatore, che ha quindi tutto il tempo per ponderare la sua scelta, ed il carattere «pubblico» del luogo in cui si conclude il contratto, che riduce al minimo «il rischio di comportamenti abusivi, aggressivi o comunque scorretti da parte del professionista». Tuttavia, si è osservato che *«anche in simili ipotesi potrebbe accadere che il consumatore si vede a fornire un servizio non conforme ai requisiti promessi o addirittura nessun servizio, per cui appare riduttivo riconoscergli solo la facoltà di ricorrere alle tradizionali forme remediali codicistiche»*.

²⁵ C. MOSCA, *Sub. Art. 62*, in *I nuovi diritti dei consumatori*, a cura di A. M. GAMBINO e G. NAVA, G. Giappichelli, Torino, 2014, 241

²⁶ F. BRAVO, *I contratti a distanza nel codice del consumo e nella direttiva 2011/83/UE Verso un codice europeo del consumo*, cit. 280

La nuova formulazione dell'esclusione, a quanto disposto dall'art. 3, par. 3, lett. m) della direttiva 2011/83/UE, ha introdotto un'ulteriore eccezione relativa ai contratti conclusi per l'utilizzo di un solo collegamento stabilito dal consumatore ed effettuato tramite telefono, tramite Internet o tramite fax.

Anche in questa ipotesi il fatto che l'iniziativa sia assunta dal consumatore, unito all'esiguo valore economico dell'operazione ed all'"unicità" del collegamento, giustifica la sua esclusione dalla disciplina novellata²⁷. Per i soli contratti conclusi fuori dai locali commerciali il comma 2 dell'articolo 47 cod. cons. introduce un'ulteriore ipotesi di esclusione dell'applicazione della disciplina riformata, quando «*il corrispettivo che il consumatore deve pagare non è superiore a 50 euro*».

A ben vedere non si tratta di un'assoluta novità perché una disposizione simile era già presente nell'abrogato art. 46, comma 2, cod. cons. con la differenza che la soglia di minor valore per discriminare i contratti esclusi, originariamente di 26,00 euro, è stata elevata a 50,00 euro.

La finalità dell'esclusione viene individuata dal considerando 28 della direttiva 2011/83/UE («*non applicare la presente direttiva quando beni o servizi di minor valore sono venduti fuori dai locali commerciali*»), nell'esigenza di evitare oneri amministrativi per i professionisti a fronte di transazioni di valore esiguo, mentre in passato la stessa veniva giustificata dall'esigenza di «evitare l'instaurazione di controversie (suscettibili di sfociare in lunghe e costose liti giudiziarie) in riferimento a contratti di modestissimo valore economico»²⁸.

La preoccupazione che il professionista possa aggirare la disciplina di tutela scindendo un unico a fare in più contratti, ciascuno inferiore alla soglia di 50 euro, ma complessivamente di importo ad essa superiore, giustifica la previsione dichiaratamente antielusiva contenuta al secondo capoverso della norma in commento per la quale «*si applicano le disposizioni del presente Capo nel caso di più contratti stipulati contestualmente tra le medesime parti, qualora l'entità del corrispettivo globale che il consumatore deve*

²⁷ E. SBARBARO, *Sub. Art. 47*, in *I nuovi diritti dei consumatori*, a cura di A. M. GAMBINO e G. NAVA, G. Giappichelli, Torino, 2014, 63

²⁸ M. MAGRI, *Le vendite aggressive - Contratti a distanza e negoziati fuori dai locali commerciali*, cit. 123-124

pagare, indipendentemente dall'importo dei singoli contratti, superiori all'importo di 50 euro». È necessario, quindi, che si tratti di più contratti stipulati tra le stesse parti e "contestualmente". La contestualità implica non solo e non tanto la contemporaneità, ma esprime anche il collegamento negoziale e l'unicità del fine economico che caratterizza questi contratti²⁹.

²⁹ G. DE CRISTOFARO, *Sub. Art. 46*, cit. 456

CAPITOLO SECONDO: LA TUTELA DEL CONSUMATORE NEI CONTRATTI A DISTANZA

2.1 TUTELA DEL CONSUMATORE

Come si è visto i contratti a distanza si concludono senza che il consumatore abbia visionato l'oggetto dell'affare o azione che non gli consente di valutare concretamente le qualità del bene o del servizio acquistato dovendosi egli basare sulle informazioni (spesso superficiali e incomplete) date in proposito dal professionista. La “distanza” che separa il professionista dal consumatore impedisce a quest'ultimo di "toccare con mano" il bene oggetto del contratto o di rendersi effettivamente conto della tipologia e/o della qualità del servizio richiesto/offerto. Da qui, spesso, l'acquisto di beni e/o servizi non del tutto (o per nulla) conformi alle aspettative. E da qui, ancora, l'acquisto di prodotti rivelatisi, poi, del tutto privi di utilità. Inoltre i consumatori non sono sempre informati in maniera adeguata sulle modalità e sulle condizioni del contratto. Le informazioni ricevute sono spesso fornite dal professionista in modo, volutamente insufficiente al fine di evitare che il consumatore possa rendersi conto di qualche insidia che lo porterebbe, se adeguatamente informato, a non accettare la proposta contrattuale o, a seconda dei casi, a non formularne alcuna. A ciò si aggiunga che talvolta le informazioni non sono sempre complete, essendo trasmesse con tecniche di comunicazione che non consentono la conservazione delle stesse informazioni. Si pensi alle proposte formulate per telefono o mediante il mezzo televisivo, casi nei quali, come in altri analoghi, le informazioni sulle condizioni contrattuali non sono rese su adeguato o durevole supporto. Altro rischio legato alla contrattazione a distanza per il consumatore è quello di subire una pressione sia pure non manifesta e non violenta all'acquisto dei beni e dei servizi offerti dal professionista. L'effetto sorpresa, specie nel caso di proposte contrattuali ricevute per telefono, e l'abilità del professionista, o di chi per lui, spesso non danno tempo al consumatore di riflettere adeguatamente sull'utilità e, comunque, sulla convenienza del servizio offerto. Oltre al fatto che talune tecniche di comunicazione a distanza determinano una significativa intrusione nella sfera privata dei

consumatori³⁰.

L'Unione Europea si è, da sempre, preoccupata della protezione del consumatore, visto come parte contrattuale debole e più vulnerabile rispetto al professionista che organizza la sua attività imprenditoriale. Nel corso degli anni ha dato vita ad un processo orientato al potenziamento della tutela del consumatore e, contemporaneamente, ad una omogeneizzazione delle forme di protezione predisposte dagli stati membri. Si dà importanza alla figura del consumatore per cercare di riequilibrare le posizioni delle parti contraenti.

«In realtà, posto che il cuore della nozione investe il binomio consumatore-imprenditore, è in funzione di tale binomio che la figura del consumatore assurge a dignità di soggetto da tutelare, ed è, pertanto, in tale binomio che la sua figura prende vita e si delinea chiaramente. Al di là di una vera e propria ricostruzione trasversale che racchiuda i vari aspetti della figura, messi a fuoco dalle singole direttive, è comunque già possibile per l'interprete, quantomeno, fissare gli elementi base sui quali si incentra la stessa; la natura soggettiva di persona fisica e la valenza oggettiva dell'attività svolta, estranea al perseguimento di scopi di tipo professionale o imprenditoriale e diretta al soddisfacimento di esigenze personali, proprie e della propria famiglia»³¹. Tale definizione lascia, però, aperti due ordini di interrogativi da sempre presenti in dottrina: innanzitutto, tutela solo le persone fisiche escludendo tutte le persone giuridiche, magari egualmente meritevoli di tutela. Ne restano escluse tutte quelle organizzazioni sociali intermedie che, pur non potendosi definire persone fisiche, sono prive di personalità giuridica, quali, ad esempio, le società di persone, le associazioni non riconosciute, i consorzi con attività esterna, le associazioni di volontariato, le cooperative sociali. È possibile ampliare tale nozione al fine di ricomprendervi anche soggetti che, seppur non siano persone fisiche in senso stretto siano, per la loro rilevanza sociale e comunque per la loro posizione contrattuale più debole rispetto all'imprenditore, ugualmente meritevoli di tutela? Inoltre la definizione lascia aperti una serie di dubbi riguardo alla concreta possibilità di stabilire se la persona fisica abbia agito

³⁰ F. CARINGELLA e G. DE MARZO, *Manuale di diritto civile*, Giuffrè, Milano, 2007, 267-269

³¹ R. CAMERO e S. DALLA VALLE, *La nuova disciplina dei diritti del consumatore*, Giuffrè, Milano, 1999, 5- 6

per scopi non riconducibili alla sua attività professionale. In sostanza, la definizione lascia irrisolto il problema del consumatore “promiscuo”. Per fare un esempio, il professionista (es. avvocato) che compra a distanza un computer per soddisfare esigenze sia di tipo professionale (tenere una banca dati elettronica di giurisprudenza) che personali, esulanti dalla sua attività lavorativa (es. utilizzare un programma grafico per dedicarsi al suo hobby di disegnatore) può essere considerato un consumatore ai fini dell'applicabilità della normativa in esame?³²

Al fine di introdurre una disciplina di tutela, volta a marginare il più possibile il rischio di pregiudizio dovuto all'avventatezza accompagnata da una ridotta capacità informativa, è intervenuto così il legislatore, emanando una serie di norme, contenute all'interno del codice del consumo agli artt. 45 e ss.; in ossequio a tale esigenza protezionistica propria delle norme consumeristiche, sono stati disciplinati i cosiddetti contratti a distanza. Tra i diversi rimedi a tutela dell'aderente, è stato previsto un “diritto di ripensamento”, che si configura come una vera e propria facoltà di recesso; e la protezione del contraente debole ha assunto una tale intensità che il “diritto di exit”, in deroga a quanto previsto dall'art. 1379 c.c., può essere esercitato anche nei contratti ad esecuzione istantanea che hanno esaurito i loro effetti per esser stati compiutamente eseguiti³³.

2.2 DIRITTO DI RECESSO

Uno dei principali problemi dei contratti a distanza consiste nel fatto che il consumatore non ha in concreto la possibilità di visionare il bene o di prendere conoscenza della natura del servizio prima della conclusione del contratto. Da qui nasce l'esigenza di porre un rimedio, di trovare una soluzione affinché il consumatore non si ritrovi a dover accettare un bene o di un servizio diverso o di qualità inferiore rispetto a ciò che aveva immaginato prima della conclusione del contratto. Ecco che viene assegnata agli Stati membri la determinazione delle condizioni e delle modalità

³² A.FRATERNALE, *I contratti a distanza*, Giuffrè, Milano, 2002, 41-42

³³ F. NOVARA, *I contratti a distanza nel codice del consumo*, in *I nuovi diritti dei consumatori: Commentario al D.Lgs.*, a cura di A. M. GAMBINO e G. NAVA, G. Giappichelli, Torino, Edizioni 21-2014, 179

relative all'esercizio del diritto di recesso³⁴. Caratteristica, dunque, della disciplina dei contratti a distanza è la previsione del diritto di recesso come strumento di tutela del consumatore.

Il diritto di recesso è comunemente definito come il potere di sciogliere unilateralmente il contratto.

L'istituto del recesso è un modo di scioglimento negoziale unilaterale. Nonostante è dunque il contratto abbia forza vincolante per le parti, e sono tenuti a rispettarlo allo stesso modo con cui sono tenute ad osservare la legge, è possibile porre nel nulla gli effetti di un contratto, oltretutto con un nuovo atto di autonomia contrattuale diretto ad estinguere il già costituito rapporto contrattuale (cosiddetto mutuo dissenso), anche, se previsto dalle parti o dalla legge, con un atto di recesso, che non richiede, in quanto atto unilaterale, l'accettazione dell'altra parte. Gli atti unilaterali, infatti, producono effetto dal momento in cui pervengono a conoscenza del destinatario (art. 1334 c.c.). Ne consegue che il recesso scioglie unilateralmente il contratto, secondo la regola propria degli atti unilaterali recettizi, nel momento in cui l'altra parte ne viene a conoscenza. Per quanto attiene alla forma, la dichiarazione di recesso deve assumere la stessa forma del contratto dal quale si recede³⁵.

Il legislatore, sempre in un'ottica di tutela del consumatore, ha attribuito a quest'ultimo, ex art. 64 cod. cons., un diritto di recesso sui generis; esso infatti si differenzia rispetto al diritto di recesso di cui all'art. 1373 c.c.³⁶, per aver previsto il suo esercizio anche dopo la completa esecuzione del contratto. Infatti, la disciplina civilistica, di regola, identifica il recesso come uno strumento per interrompere un rapporto giuridico che abbia una durata prolungata nel tempo. Viceversa, la particolarità del recesso, all'interno del codice del consumo, è quella di attribuire al consumatore una via di uscita al contratto indipendentemente dalla sua tipologia temporale di

³⁴ A.FRATERNALE, *I contratti a distanza*, cit. 94-95.

³⁵ F. CARINGELLA e G. DE MARZO, *Manuale di diritto civile*, cit. 267-269

³⁶ Art. 1373 Codice civile, *Recesso unilaterale: Se a una delle parti è attribuita la facoltà di recedere dal contratto, tale facoltà può essere esercitata finché il contratto non abbia avuto un principio di esecuzione. 2. Nei contratti a esecuzione continuata o periodica, tale facoltà può essere esercitata anche successivamente, ma il recesso non ha effetto per le prestazioni già eseguite o in corso di esecuzione. 3. Qualora sia stata stipulata la prestazione di un corrispettivo per il recesso, questo ha effetto quando la prestazione è eseguita. 4. E' salvo in ogni caso il patto contrario.*

accordi di durata o ad esecuzione istantanea. Inoltre, ulteriori caratteristiche tipologiche, non soggette a negoziazione, e pertanto non disponibili per le parti, sono la sua gratuità e potestatività, ossia la mancanza di un collegamento ad una giusta causa.

In merito a quest'ultima qualità, parte della dottrina, in realtà, ne ha negato l'assolutezza, sostenendo l'esistenza di motivazioni, che devono sussistere, seppur non espressamente manifestate, e dalle quali il recesso non può prescindere. Altra dottrina, invece, ha sottolineato la necessità e l'importanza a che tale diritto sia assoluto, e non riconducibile entro determinati parametri, che tenderebbero a vanificare l'intento protettivo del legislatore. Il primo orientamento citato ritiene che le motivazioni addotte dal consumatore per esercitare il diritto di recesso, pur non dovendo esser ricondotte espressamente ad una giusta causa, devono essere, anche se non manifestate espressamente, sempre suscettibili di una valutazione oggettiva positiva sulla meritevolezza dell'esercizio del recesso stesso, comportando solo così, validamente, lo scioglimento del vincolo negoziale³⁷. Diverso indirizzo, prevalente rispetto al primo, giunge a soluzione diametralmente opposta, ritenendo un arbitrio assoluto quello del consumatore, desumendo la natura di libertà assoluta dell'esercizio del diritto di recesso dal dato testuale stesso, nonché dalla finalità precipua della norma, che tende a tutelare in massimo grado la sfera giuridico-patrimoniale della parte "debole" del contratto; una lettura della norma in senso contrario parrebbe invece una forzatura del dato testuale, cosa che altresì potrebbe creare un pregiudizio in capo al consumatore, il quale potrebbe esser chiamato a giustificarsi e a dare prova delle motivazioni alla base del recesso, prova non sempre facile e possibile, per tacer del fatto che in presenza di una giusta causa l'uscita dal contratto, o per inadempimento, o per impossibilità sopravvenuta, o per effetto del recesso *ex lege*, è di regola già prevista dalla disciplina generale del codice civile; quindi la normativa consumistica, se interpretata nel senso sopra esposto, risulterebbe un inutile doppione di quella generale³⁸.

³⁷ G. GRISI, in *Rivista critica del diritto privato*, a cura di S. RODOTA', E. Jovene, Napoli, 2001, 71

³⁸ F. NOVARA, *I contratti a distanza nel codice del consumo*, cit. 184

2.2.1 ESERCIZIO DEL DIRITTO DI RECESSO

Sicuramente nuova, nel settore della disciplina sui diritti dei consumatori, è la previsione contenuta nel nuovo articolo art. 54 cod. cons., che individua delle specifiche modalità per l'esercizio del diritto di ripensamento. Il confronto con il previgente art. 64 ci consente di cogliere appieno la portata della novità. Prima della novella, infatti, il consumatore che intendeva recedere da un contratto concluso a distanza, doveva inviare una comunicazione scritta alla sede del professionista mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Per rendere più spedita l'operazione era possibile trasmettere la comunicazione tramite telex, posta elettronica e fax, avendo cura, però, di confermarla sempre mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento entro le 48 ore successive. Era necessario, quindi, che la comunicazione fosse «predisposta in forma scritta e dovesse, comunque, essere veicolata attraverso un preciso strumento, ossia la raccomandata con avviso di ricevimento». La libertà concessa al consumatore di manifestare la propria volontà di recedere con mezzi diversi era “condizionata” all'invio della raccomandata cartacea, pena la nullità della dichiarazione di recesso³⁹. A questo risultato si giungeva facilmente, in maniera di contratti a distanza, stante la previsione dell'art. 5, comma 4, D.Lgs. 185/1999 che, per tali modalità di conclusione del contratto esigeva, in modo espresso ed a pena di nullità, una dichiarazione in forma scritta della manifestazione di volontà di recesso. La generalizzazione di questa previsione non lasciava residuare alcun dubbio circa il carattere formale dell'istituto. L'unica ipotesi, ammessa dalla legge, di sostituzione della comunicazione formale si verificava, quando il consumatore restituiva la merce entro il termine fissato per l'esercizio del *ius poenitendi* e sempre che tale facoltà fosse stata prevista dal contratto, all'interno dell'offerta o dell'informazione concernente proprio il recesso. Da questa prospettiva, eccessiva formalistica, il legislatore europeo ha preso le distanze. L'art. 54, comma 1, infatti, nella sua attuale versione prescrive che «Prima della scadenza del periodo di recesso, il consumatore informa il professionista della sua decisione di esercitare il diritto di recesso dal contratto. A tal fine il

³⁹ R. CALVO, *I contratti del consumatore*, in *Tratt. Dir. Comm. R dir. Pubbl. econ.*, Galgano, XXXIV, Padova, 2005, 254

consumatore può: a) utilizzare il modulo tipo di recesso di cui all'allegato I, parte B; oppure b) presentare una qualsiasi altra dichiarazione esplicita della sua decisione di recedere dal contratto». È evidente, allora, che il consumatore può scegliere liberamente se avvalersi del *modulo – tipo* allegato al decreto, oppure fornire altra dichiarazione *esplicita* della sua decisione di recedere. Da qui l'inversione di prospettiva rispetto al passato, in una logica di semplificazione e di certezza giuridica nell'interesse sia del consumatore⁴⁰, che si trova una “scheda” già predisposta per esercitare il diritto di recesso, sia del professionista che vede ridursi i propri costi, grazie all'introduzione di un modulo *standard*, armonizzato a livello europeo. In questo senso, peraltro, è orientata la stessa direttiva 2011/83/UE e, in particolare, il "*considerando 44*"⁴¹ che, pur riconoscendo al consumatore piena libertà di scegliere come effettuare la dichiarazione di recesso, accorda comunque una preferenza per la dichiarazione in supporto durevole, che rende più agevole la prova dell'avvenuto recesso.

La libertà di forma, comunque, non si spinge fino ad ammettere ipotesi di recesso in forma *implicita* o *tacita*, da ritenersi incompatibili con l'approccio di armonizzazione completa che caratterizza la disciplina europea⁴². Innanzitutto, il consumatore che intende esercitare il diritto di recesso può avvalersi del modulo *standard* (B) allegato al decreto. Tale modulo deve contenere alcuni dati indispensabili: il destinatario delle comunicazioni di recesso, il nome e l'indirizzo del consumatore recedente e la sua firma qualora il modulo sia notificato in versione cartacea, nonché la data. In alternativa al modulo tipo B, il consumatore *può presentare*

⁴⁰ S. PAGLIANTINI, *La riforma del codice del consumo ai sensi del d. lgs. 21/2014: una rivisitazione*, in *Contratti*, G. Giappichelli, Torino, 2014, 815

⁴¹ «... L'introduzione di un modulo tipo armonizzato di recesso che il consumatore possa utilizzare dovrebbe semplificare il processo di recesso e comportare una certezza giuridica. Per questi motivi gli Stati membri dovrebbero astenersi dall'aggiungere prescrizioni relative alla presentazione del modulo tipo dell'Unione riguardanti, ad esempio, la dimensione dei caratteri. Tuttavia, il consumatore dovrebbe restare libero di recedere con parole proprie, purché la dichiarazione con cui esplicita la sua decisione di recedere dal contratto al professionista sia inequivocabile. Una lettera, una telefonata, o il rinvio dei beni con una chiara dichiarazione potrebbe soddisfare tale condizione, ma l'onere della prova dell'avvenuto recesso entro i termini stabiliti nella direttiva dovrebbe incombere al consumatore. Per tale motivo, è nell'interesse del consumatore avvalersi di un supporto durevole quando comunica al professionista il proprio recesso».

⁴² F. BRAVO, *Commercio elettrico*, in *Enc. dir.*, Annali, V, Milano, 2012, 285

qualsiasi altra dichiarazione esplicita della sua decisione di recedere dal contratto, (e, quindi, dalla telefonata alla lettera inviata per posta, anche elettronica, anche certificata, al fax, al telegramma ecc.). Ma è, altresì, possibile che il professionista offra al consumatore l'opzione di compilare e inviare elettronicamente il modulo *standard* o qualsiasi altra dichiarazione esplicita sul proprio sito *web*. In tal caso il professionista dovrà, senza indugio, trasmettere al consumatore «una conferma di ricevimento del recesso su un supporto durevole (ad esempio per posta elettronica)». Perché si possa dire esercitato il diritto di recesso è necessario che il consumatore invii la relativa comunicazione al professionista prima della scadenza dei termini normativamente fissati. Per valutare la tempestività del recesso si reputa sufficiente, quindi, che la comunicazione sia stata spedita entro il termine previsto per l'esercizio del diritto, come, d'altronde, era previsto dall'abrogata direttiva sulle vendite «porta a porta». La novità in senso migliorativo sta, nel fatto che il criterio della spedizione viene preso in considerazione anche per determinare l'effetto liberatorio che, in precedenza, veniva ricollegato al momento della ricezione della dichiarazione di recesso da parte del professionista (art. 66 cod. cons. vecchio testo).

Si elimina, così, il *doppio binario* su cui era basato il recesso del consumatore, valevole come atto non recettizio, con riguardo alla tempestività dell'esercizio del diritto, e come atto recettizio, in relazione agli effetti, con la conseguenza assurda che, a recesso già avvenuto, il consumatore per liberarsi dalle proprie obbligazioni doveva attendere un evento, la ricezione della comunicazione da parte del professionista, del tutto sottratto alla sua sfera di controllo⁴³. L'esclusivo riferimento al momento dell'invio della dichiarazione si presenta, peraltro, più vantaggioso per il consumatore, perché lo tutela anche dal rischio di ritardo della consegna della dichiarazione al destinatario, rischio molto frequente quando, per notificare il recesso alla controparte, il consumatore si avvalga del servizio postale. In base al principio generale di ripartizione dell'onere della prova (art. 2967 c. c.), spetta al consumatore che vuol far valere in giudizio il proprio diritto, dimostrare di averlo esercitato tempestivamente,

⁴³ A. M. BENEDETTI, *Recesso del consumatore*, in *Enc. dir.*, Annali, IV, Milano, 2011, 972

ovvero entro il termine di cui ai nuovi artt. 52, c. 2, o 53 codice del consumo.

Poiché, rispetto al passato, la nuova disciplina del recesso prevede la libertà di forma, sarà cura del consumatore che, ad esempio, non intende servirsi del modulo tipo B, ma preferisce comunicare la sua intenzione di recedere con qualsiasi altro mezzo (magari anche oralmente), preconstituirsì la prova della tempestività della dichiarazione, archiviandola su un supporto durevole, poiché in caso di controversia sarà sempre lui a dover dimostrare di aver esercitato, per tempo, il diritto di ripensamento⁴⁴.

2.2.2 ESCLUSIONI DEL DIRITTO DI RECESSO

La novella incide profondamente anche sul regime delle eccezioni al diritto di recesso poiché, per un verso, unifica le ipotesi precedentemente previste agli artt. 48 e 55 cod. cons., rispettivamente concernenti i contratti negoziati fuori dai locali commerciali e quelli a distanza e, per altro verso, aggiungere ulteriori ipotesi di esclusione, quale che sia la tecnica di contrattazione impiegata. La principale novità resta, comunque, la semplificazione di questa disciplina ed una migliore formulazione delle tassative ipotesi sottratte al diritto di ripensamento, a tutto vantaggio della certezza del diritto. A ciò si aggiunge il carattere *necessario* di tali esclusioni, confermato sia dall'inciso «gli Stati membri non prevedendo il diritto di recesso», contenuto all'art. 16 della direttiva 2011/83/UE che, peraltro, non ha espressamente riconosciuto una diversa possibilità di regolamentazione nella legislazione nazionale, sia dalla mancata previsione, nell'art. 59 cod. cons., di un "diverso accordo delle parti", diversamente da quanto prescriveva il comma 2 dell'abrogato art. 55.

Tanto non impedisce, tuttavia, secondo parte della dottrina, che i professionisti, nell'esercizio dell'autonomia privata, riconoscano convenzionalmente ai consumatori il diritto di recedere anche in alcune delle situazioni per le quali il recesso, risolvendosi in un ingiusto aggravio per l'impresa, sarebbe legalmente escluso⁴⁵.

Ciò permesso passiamo in rassegna le singole ipotesi di esclusione, a

⁴⁴ M. FARNETI, *Il nuovo recesso del consumatore*, in *Le nuove leggi civili commentate*, Cedam, Padova 2015, 5, 984

⁴⁵ C. PILIA, *Contratti a distanza e diritti dei consumatori*, cit., 390

cominciare delle lett. a) e b) dell'art. 59. Si tratta, nel primo caso, dei «*contratti di servizi dopo la completa prestazione del servizio se l'esecuzione è iniziata con l'accordo espresso del consumatore e con l'accettazione della perdita del diritto di recesso a seguito della piena esecuzione del contratto da parte del professionista*» (lett. a).

Questa disciplina, unitariamente applicabile alle vendite porta a porta ed ai contratti a distanza, risolve parte dei problemi interpretativi sorti sotto il vigore dell'abrogato art. 55 cod. cons. L'art. 55, comma 2, lettera a), in materia di contratti a distanza, escludeva il recesso per le forniture di «*servizi la cui esecuzione fosse iniziata, con l'accordo del consumatore, prima delle scadenze del termine previsto per il recesso*».

Pertanto, se il professionista avesse iniziato l'esecuzione del contratto, prima dello spirare del termine di recesso e senza il consenso del consumatore, non avrebbe potuto opporre a quest'ultimo l'iniziata esecuzione del contratto per precludergli l'esercizio del recesso.

La questione è risolta dalla lettera a) dell'art. 59, riferibile ai contratti a distanza, con la conseguenza che il professionista dovrà attendere lo spirare del termine di recesso, o in alternativa, concordare con il consumatore l'eventuale inizio dell'esecuzione prima della scadenza di tale termine, per potergli precludere il recesso⁴⁶. Il diritto di recesso viene escluso, poi, in caso di «*fornitura di beni o servizi il cui prezzo è legato a fluttuazioni nel mercato finanziario che il professionista non è in grado di controllare e che possono verificarsi durante il periodo di recesso*» (lett. b). In questa ipotesi l'ammissibilità del recesso contrasterebbe con la natura aleatoria del contratto e si presenterebbe ad impieghi speculativi. È probabile che a seguito di un negativo andamento dei mercati il consumatore eserciti il diritto di ripensamento traslando sul professionista il rischio dell'operazione rivelatasi, *ex post*, negativa⁴⁷. Altre ipotesi di esclusione dello *ius poenitendi* trovano giustificazione nella natura dei beni forniti e sono ispirate ad un evidente *favor mercatorum*. Viene in considerazione, la lettera c) dell'art. 59, consistente nella «*fornitura di beni confezionati su misura o*

⁴⁶ V. CUFFARO, *Codice del consumo*, Giuffrè, Milano, 2006, 329

⁴⁷ N. ZORZI GALGANO, *Dal codice europeo dei contratti al Regolamento della vendita: la logica del sistema, anche con riferimento alla protezione del consumatore*, in *Contratti e impresa / Europa*, a cura di M. BIN, Cedam, Padova, 2014, n.1, 290

chiaramente personalizzati» (es. abiti o tende su misura ecc.). Si tratta, a ben vedere, di prodotti idonei a soddisfare specifiche esigenze del consumatore, prodotti che per le loro caratteristiche, in caso di recesso, il professionista avrebbe difficoltà a ricollocare sul mercato. Un caso assimilabile a quello appena trattato è costituito dalla «*fornitura di beni che rischiano di deteriorarsi o scadere rapidamente*» lett. d). Anche per questi prodotti (es. alimenti, prodotti di uso domestico corrente ecc.) il recesso è escluso, ma stavolta in considerazione della loro facile deteriorabilità e dell'impossibilità di assicurarne, nelle more del recesso e/o della loro restituzione, l'integrità, condizione necessaria per consentire il reimpiego dei beni medesimi sul mercato. Di nuovo conio sono, invece, le esclusioni di cui alle lettere e) ed f), correlate alle caratteristiche *fisiche* dei beni presi in considerazione. Si tratta, nel primo caso, della «*fornitura di beni sigillati che non si prestano ad essere restituiti per motivi igienici o connessi alla protezione della salute e sono stati aperti dopo la consegna*». L'ipotesi è quella di beni che vengono distribuiti sigillati proprio per garantirne l'igiene e la tutela della salute. È evidente che la rottura dell'involucro da parte del consumatore ne rende impossibile la rivendita perché i prodotti non sono più sicuri dal punto di vista igienico-sanitario e risultano inadatti a svolgere la loro funzione economica⁴⁸.

La seconda ipotesi attiene, alla «*fornitura di beni che, dopo la consegna, risultano, per loro natura, indiscibilmente mescolati con altri beni*» (es. combustibile), con la conseguenza che ne diventa impossibile la separazione al fine di una loro restituzione. Vanno, infine, evidenziate le ipotesi di cui alle lett. i) ed l) dell'art. 59. La prima si riferisce alla «*fornitura di registrazioni audio o video sigillate o di software informatici sigillati che sono stati aperti dopo la consegna*». L'esclusione della loro restituzione, con rimborso del prezzo, si giustifica perché se il consumatore, dopo la consegna, rimuove il sigillo ed apre la confezione che avvolge questi prodotti potrebbe abusivamente utilizzarli e, soprattutto, riprodurli. Analogamente deve dirsi per il software scaricato da Internet, in quanto il

⁴⁸ L'esclusione del ripensamento soddisfa, in questo caso, anche l'interesse del mercato ad ostacolare la circolazione di beni non più rispondenti ai normali requisiti di igiene e sicurezza.

consumatore potrebbe averne già tratto l'utilità che gli è propria. La lettera l) concerne la *«fornitura di giornali, periodici e riviste ad eccezione dei contratti di abbonamento per la fornitura di tali pubblicazioni»*. In questa ipotesi, l'esercizio del diritto di ripensamento consentirebbe al consumatore di alterare, consultare e duplicare tali prodotti, ovvero di ricavare dagli stessi tutte le utilità attribuite con la loro consegna, con la conseguenza che il professionista non potrebbe più trarre da tali beni alcun profitto e inserendoli nel circuito distributivo: si tratta, peraltro, di prodotti caratterizzati da un «ristretto arco temporale di vita..., decorso il quale gli stessi si perdono qualsiasi utilità e valore economico»⁴⁹. Innovative sono le esclusioni previste alle lett. g), h), m), n) ed o). La prima di esse riguarda la *«fornitura di bevande alcoliche, il cui prezzo sia stato concordato al momento della conclusione del contratto di vendita, la cui consegna possa avvenire solo dopo 30 giorni e il valore effettivo dipenda da fluttuazioni sul mercato che non possono essere controllate dal professionista»*. Anche in questa ipotesi, come quella prevista alla lett. b), l'ammissibilità dello *ius poenitendi* contrasterebbe con l'aleatorietà del contratto e si presterebbe ad impieghi speculativi da parte del consumatore. L'esempio, tratto dal considerando n. 49 della Direttiva *sui diritti dei consumatori*, è quello del «vino fornito molto tempo dopo la conclusione di un contratto di natura speculativa in cui il valore dipende dalle fluttuazioni nel mercato». Consentire al consumatore di recedere dal contratto significherebbe permettere di trasferire arbitrariamente sul professionista il rischio delle cattivo esito dell'affare dovuto a circostanze (l'andamento negativo del mercato) di cui lo stesso consumatore si era fatto carico. Particolare è l'ipotesi alla lett. h) relativa ai *«contratti in cui il consumatore ha specificatamente richiesto una visita da parte del professionista ai fini dell'effettuazione di lavori urgenti di riparazione o manutenzione. Se, in occasione di tale visita, il professionista fornisce servizi oltre a quelli specificamente richiesti dal consumatore o beni diversi dai prezzi di ricambio necessari per effettuare la manutenzione o la riparazione, il diritto di recesso si applica a tali servizi o beni supplementari»*.

⁴⁹ N. ZORZI GALGANO, *Dal codice europeo dei contratti al Regolamento della vendita: la logica del sistema, anche con riferimento alla protezione del consumatore*, cit., 290

La formulazione della lett. h) precisa che il recesso sia escluso con riguardo ai servizi di riparazione o manutenzione richiesti dallo stesso consumatore in via d'urgenza (in quanto le modalità di formazione della volontà dell'acquirente escludono che lo stesso si trovi in quella situazione di «impreparazione» e di «sorpresa» che giustificerebbe l'attribuzione del diritto di ripensamento) e che, invece, continui ad operare per i servizi diversi dalla riparazione o manutenzione e per i beni diversi dai prezzi di ricambio necessari per effettuare la riparazione o le manutenzioni medesime. Tra le fattispecie escluse rientrano i «*contratti conclusi in occasione di un'asta pubblica*» (lett. m). Essenziale, per determinare l'ambito di esclusione, è proprio la nozione europea di asta pubblica (introdotta dall'art. 2, n. 13 della Direttiva sui diritti dei consumatori e ripresa dall'art. 45, lett. o), D.Lgs. 21/2014), consistente nel «*metodo di vendita in cui i beni o servizi sono offerti dal professionista ai consumatori che partecipano o cui è data la possibilità di partecipare all'asta di persona, mediante una trasparente procedura competitiva di offerte gestita da una casa da aste e in cui l'aggiudicatario è vincolato dall'acquisto dei beni o servizi*». In ipotesi di questo genere, infatti, sebbene la vendita si realizzi fuori dai locali di impresa, le condizioni della contrattazione sono tali da escludere la *sorpresa*, l'*impreparazione* e la *scarsa ponderazione* delle scelte d'acquisto del consumatore, tutti elementi collegati alla *ratio* del diritto di ripensamento. L'esclusione non copre, invece, le aste a distanza e quelle realizzate mediante piattaforme *on line* (per esempio *E-Bay*) messe a disposizione di consumatori e professionisti, «che non contemplano la possibilità per i partecipanti di essere presenti durante le operazioni da osta e di godere quelle garanzie tipiche delle aste pubbliche»⁵⁰. Un'altra eccezione all'operatività del recesso riguarda «*la fornitura di alloggi per fini non residenziali, il trasporto di beni, i servizi di noleggio di autovetture, i servizi di catering o i servizi riguardanti le attività Del tempo libero qualora il contratto preveda una data o un periodo di esecuzione specifici*» (lett. n). Si tratta di un'ipotesi che meglio precisa e riproduce la lett. b) dell'art. 55 vecchio testo. La sua logica è stata rinvenuta dalla dottrina «nell'esigenza di non far gravare sul professionista del settore turistico - alberghiero un'alea eccessiva in ordine all'allocazione preventiva delle prenotazioni e dell'offerta

⁵⁰ C. PILIA, *Contratti a distanza e diritti dei consumatori*, cit., 390

dei servizi»⁵¹. Infine resta esclusa dal ripensamento «*la fornitura di contenuto digitale mediante un supporto non materiale se l'esecuzione è iniziata con l'accordo espresso del consumatore e con la sua accettazione del fatto che in tal caso avrebbe perso il diritto di recesso*» (lett. o). La ratio dell'esclusione riposa nella circostanza che il contratto è già stato eseguito da entrambe le parti (l'ordine del servizio, il pagamento e la consegna del contenuto digitale avvengono contestualmente *on-line* tramite download o streaming), e che alla sua esecuzione prima che spirasse il termine per recedere aveva acconsentito lo stesso consumatore precludendosi la possibilità di esercitare il diritto di ripensamento⁵².

2.2.3 DECORRENZE DEL DIRITTO DI RECESSO

Gli artt. 52 e 53 contengono il fulcro della disciplina sulle decorrenze del diritto di recesso in merito agli obblighi informativi riguardanti i contratti a distanza per la fornitura di beni o servizi. Il primo articolo consiste in un elenco contenente tutte le informazioni che il professionista è tenuto a fornire al consumatore, prima della conclusione dell'accordo. Il secondo, invece, consiste nella prescrizione dell'obbligo di consegnare determinate informazioni per iscritto, o in modo che possano essere conservate in maniera duratura⁵³, tale consegna può avvenire anche al momento di conclusione del contratto, ma non oltre la sua esecuzione.

Disciplinato quindi l'ambito di applicazione delle norme che regolano i contratti a distanza, il legislatore ha predisposto una serie di tutele per il consumatore, che si sostanziano sia in un puntuale obbligo d'informativa gravante sul professionista, sia nel cosiddetto diritto di "ripensamento" o di recesso, che spetta, con determinate modalità e termini di esercizio, al

⁵¹ B. COLOSIMO, in *I contratti a distanza nel codice del consumo: genesi, disciplina e recesso*, cit., 292

⁵² N. ZORZI GALGANO, *Dal codice europeo dei contratti al Regolamento della vendita: la logica del sistema, anche con riferimento alla protezione del consumatore*, cit. 292

⁵³ B. COLOSIMO, in *I contratti a distanza nel codice del consumo: genesi, disciplina e recesso*, a cura di F. NOVARA, G. Giappichelli, Torino, Edizioni 21-2014, op. cit. 473, "Nel caso dei contratti a distanza il legislatore ha contemperato l'interesse del consumatore all'adeguata e duratura informazione con quello al non appesantimento dello scambio. Il rapporto negoziale svolto a distanza renderebbe eccessivamente gravosa l'erogazione delle informazioni direttamente in forma utile alla conservazione. Al professionista è quindi consentito di posticipare l'attività di documentazione anche oltre la conclusione del contratto, ovvero sino al momento dell'esecuzione".

consumatore.

Una delle innovazioni più significative apportata al Codice del consumo a seguito del recepimento della direttiva 2011/83/UE da parte del legislatore italiano è certamente rappresentata dall'allungamento del termine entro il quale il consumatore può decidere di svincolarsi dall'accordo previamente concluso, comunicandolo al professionista. Le precedenti direttive (la n. 85/577/CEE e la n. 97/7/CE) prevedevano un termine di almeno sette giorni, e il legislatore italiano, all'art. 64 cod. cons., lo aveva innalzato a dieci giorni⁵⁴. A seguito del recepimento della direttiva 2011/83/UE, tale termine è ora di quattordici giorni, decorrenti dalla data di conclusione del contratto (se si tratta di un servizio) o dal giorno della consegna del bene (o del primo bene in caso di consegna periodica) senza oneri aggiuntivi per il consumatore, e senza obbligo di motivare la decisione presa. Parimenti significativa è la scelta di disciplinare il c.d. "ravvedimento operoso", ovvero un meccanismo per così dire sanzionatorio e dissuasivo nei confronti del professionista che non informi debitamente il consumatore relativamente al suo diritto a recedere.

In tal caso, infatti, il nuovo art. 53 cod. cons. dispone che il termine per l'esercizio salga a dodici mesi e quattordici giorni a fronte dei sessanta o novanta giorni (decorrenti dal giorno del ricevimento del bene o dalla conclusione del contratto) previsti dalla precedente normativa⁵⁵.

Ove, invece, il professionista adempia tardivamente a tale onere, il termine sarà di quattordici giorni a partire dalla data di ricevimento delle informazioni in commento⁵⁶.

Ci si può chiedere perché nel caso di fornitura di servizi il termine decorre dalla conclusione del contratto anziché, come del caso della fornitura di beni, dal ricevimento della prestazione del fornitore (cioè dalla prima fornitura di servizi). In dottrina si è giustificata tale differenza sulla base del fatto che i beni possono essere restituiti senza consumare il patrimonio del fornitore, mentre, in caso di servizi, un eventuale eccesso si accompagna

⁵⁴ O quattordici giorni per la sola commercializzazione a distanza di servizi finanziari ai consumatori, ex art. 67- duodecies.

⁵⁵ D.lgs. n. 206/2005, art. 64, comma 3

⁵⁶ F. SCAVONE, Le modifiche apportate al Codice del consumo a seguito del recepimento della direttiva 2011/83/UE, in *Contratto e impresa/Europa*, a cura di M. BIN, Cedam, Padova, 2014, 472

sempre ad un pregiudizio per il fornitore, visto l'impossibilità di restituire la parte di servizio già eseguita⁵⁷.

Con la regolamentazione della disciplina di tutela, il legislatore ha voluto far fronte al rischio di un occultamento da parte del professionista di una serie di informazioni essenziali per il consumatore, stabilendo un esplicito obbligo per lo stesso professionista di rendere informato l'utente consumatore su aspetti essenziali del contratto, come le spese di consegna, le caratteristiche essenziali del bene o del servizio, le modalità di pagamento dello stesso, attuando così quel principio generale di cui all'art. 2 cod. cons., per cui il diritto all'informazione costituisce un diritto fondamentale per il consumatore in materia contrattuale⁵⁸. Il contenuto di questa normativa deve essere analizzato sotto un duplice aspetto; da un lato, infatti, la sua funzione è quella di tutelare il consumatore da un possibile atteggiamento ingannevole del venditore professionista che deliberatamente occulti taluni aspetti della contrattazione, aspetti che la controparte potrebbe non ritenere rilevanti, sia in quanto non riveste a sua volta la stessa qualifica di professionista e pertanto non è avvezzo alla contrattazione, sia in quanto è impossibilitato, a causa della distanza, a verificare la corrispondenza tra la descrizione fattane dall'altra parte e l'essenza reale dell'oggetto del contratto; dall'altro, per converso, impone allo stesso consumatore di venire a conoscenza ed approfondire aspetti che magari, data la scarsa attitudine con la materia contrattualistica, o per l'eccessivo desiderio di acquistare il bene ritenuto corrispondente alla sola idea che si è fatto dello stesso, potrebbe tralasciare o non voler prendere in considerazione. Così vincolandosi ad una pattuizione che, in realtà, può essere estremamente pregiudizievole ed onerosa per l'acquirente stesso, arrivando al punto di ritenere che se il consumatore acquirente avesse prestato attenzione maggiore alle singole clausole, non avrebbe prestato il consenso.

Nel caso, poi, di *contratti attuati mediante la comunicazione telefonica*, la disciplina si fa ancora più particolareggiata, in funzione della particolarità dello strumento di comunicazione che non permette alcuna identificazione

⁵⁷ G. DE MARZO, *I contratti a distanza*, Giuffrè, Milano, 1999, 27

⁵⁸ F. CAMILLETTI, *I principi generali e i diritti fondamentali per il consumatore nei rapporti contrattuali alla luce della nuova disciplina consumeristica*, in *Impresa*, 2008, 337 ss.

visiva tra le parti; a tal fine l'art. 52 comma 3, dispone che le informazioni aventi ad oggetto l'identità del professionista e lo scopo della telefonata devono essere esplicitate in modo chiaro e cristallino, sì da non ingenerare equivoci così sopperendo a quella carenza di percezione immediata che l'utilizzo del metodo telefonico comporta.

La sanzione per il mancato adempimento del predetto obbligo non è la semplice risoluzione del contratto, ma addirittura la sua nullità ex art. 36 cod. cons.; vizio che, conformandosi alla disciplina consumeristica è connotato dall'elemento della relatività, potendo essere invocato solo dalla parte "debole" del contratto, e rilevato d'ufficio dal giudice solo a favore di questa, attesa la funzione protezionistica dell'invalidità⁵⁹.

2.2.4 EFFETTI DEL DIRITTO DI RECESSO

L'art. 55 cod. cons., nella versione riformata dal D.Lgs. n. 21/2014, è espressione della *versatilità* ma anche (sì è già detto) dell'*ambiguità* del recesso consumeristico, idoneo ad essere esercitato sia con riferimento a contratti già perfezionati, che rispetto a semplici proposte contrattuali. Si spiega, così, la previsione, quale effetto dell'esercizio del diritto di ripensamento, di far cessare gli obblighi delle parti di dare esecuzione ai contratti già perfezionati, o di concludere contratti "proposti" dal consumatore. Anche in questa occasione si ripete la scelta del legislatore europeo «di evitare che il professionista elabori congegni i doni ad eludere l'amplificazione delle norme a tutela del consumatore, facendo risultare il soggetto debole come "proponente" dell'affare stipulato e il professionista come parte "accettante" nonostante il contratto sia stato interamente predisposto dal secondo». La *ratio* della norma è indubbiamente «quella di sanzionare d'irrelevanza l'inversione dei ruoli che le parti (quella forte in

⁵⁹ M. RUVOLO, in *I contratti a distanza nel codice del consumo: genesi, disciplina e recesso*, a cura di F. NOVARA, G. Giappichelli, Torino, Edizioni 21-2014 op. 291, "La disposizione si spiega in considerazione del diffuso impiego di tale mezzo nella contrattazione a distanza e della qualificazione del telefono come strumento che, per l'assenza di scritti o immagini, non consente una chiara e immediata individuazione dell'interlocutore e delle ragioni del contratto. A differenza del mezzo televisivo o di altri mezzi audiovisivi, il telefono può risultare, per l'assenza di immagini, più insidioso soprattutto sotto il profilo della percezione da parte del consumatore dello scopo commerciale del contratto".

particolare) nel procedimento di formazione del contratto»⁶⁰.

L'applicazione del recesso oltre che ai contratti già conclusi anche alle proposte contrattuali lascia praticamente invariata, come già detto, la questione teorica che consiste nell'alternativa tra il considerare l'esercizio dello *ius poenitendi* come un fatto che determina lo scioglimento di un contratto già perfezionato e il configurare il mancato recesso come elemento necessario perché possa dirsi concluso l'iter formativo del contratto. Al riguardo gli schemi normativi non sono univoci e non offrono alcuna soluzione al dibattito dottrinale già esistente.

Il riferimento alle proposte contrattuali si riduce, come precisava la dottrina già sotto il vigore della disciplina precedente, alle sole proposte *irrevocabili* o vincolanti, ovvero quelle che il consumatore si fosse «obbligato» ex art. 1329 c.c. a mantenere ferme (e che, per effetto dell'attribuzione del recesso, diventerebbero revocabili) perché per tutti gli altri impegni la revocabilità sarebbe già assicurata dall'applicazione dell'art. 1329 Cod. Civ..

Con riguardo ai contratti già conclusi, poi, la lett a) del nuovo art. 55, riferendosi agli «obblighi delle parti di eseguire il contratto» non fa altro che ribadire il principio della forza vincolante del contratto, ricavabile ex art. 1372 c.c., principio che viene bandito dalla stessa legge laddove attribuisce al consumatore il potere di sciogliersi unilateralmente dal vincolo, esercitando il diritto di ripensamento. Perché si producano gli effetti del recesso non è necessaria, come prima, la «ricezione da parte del professionista della comunicazione» di recesso.

Viene superata dal nuovo art. 55 cod. cons. la dicotomia che aveva caratterizzato la disciplina previgente, per la quale si facevano dipendere gli effetti del recesso dalla sua ricezione da parte del professionista, e la tempestività del rimedio dall'invio, entro il termine legale, della relativa comunicazione. La norma in commento, infatti, ispirata al principio del “*favor consumatoris*”, adotta un unico criterio, quello della spedizione della comunicazione di recesso per determinare sia la tempestività o meno dell'esercizio del ripensamento, che il suo effetto liberatorio⁶¹.

⁶⁰ A. M. BENEDETTI, *Recesso del consumatore*, cit. 972

⁶¹ M. FARNETI, *Il nuovo recesso del consumatore*, cit. 987

Sempre a differenza di quanto stabiliva l'abrogato art. 66 cod. cons., il nuovo art. 55 non contiene l'inciso «fatte salve, nell'ipotesi in cui le obbligazioni stesse siano state nel frattempo in tutto o in parte eseguite, le ulteriori obbligazioni di cui all'art. 67», ma la missione è poco problematica considerando che le ulteriori obbligazioni delle parti, in caso di recesso, vengono specificate dettagliatamente e, soprattutto, separatamente, per il professionista ed il consumatore, dai successivi nuovi artt. 56 e 57 cod. cons. che, insieme all'art. 58, relativo agli effetti dell'esercizio del diritto di recesso sui contratti accessori, integrano la disciplina relativa alle conseguenze giuridiche del “*ius poenitendi*”. La scelta di sdoppiare gli effetti del diritto di ripensamento, distinguendo le ricadute del medesimo sul vincolo contrattuale dalle conseguenze restitutorie che, esercitato il recesso, derivano per le parti che hanno già dato esecuzione al contratto, non è, peraltro, una grossa novità: tale soluzione, infatti, era stata già anticipata dal legislatore italiano in occasione del D.Lgs. 206/05, attraverso le previsioni degli artt. 66 e 67 vecchio testo cod. cons. Nella sua nuova basta l'art. 55 prevede che il recesso «pone termine agli obblighi delle parti: a) di eseguire il contratto a distanza nei casi in cui un'offerta sia stata fatta dal consumatore»⁶². Quanto alla formulazione, la norma risulta diversa dal pregresso art. 66 ma, nella sostanza, nulla è cambiato: ancora una volta, alla retroattività o meno del recesso, con particolare riguardo ai contratti traslativi. Dal momento che il rimedio può operare (anzi, in genere, opera) dopo che il contratto è stato persino eseguito e che il suo scopo è quello di «riportare professionista e consumatore allo *status quo ante*» se ne è dedotta l'efficacia retroattiva e reale del “*ius poenitendi*”. Ma si tratta di una conclusione raggiunta in via interpretativa perché la legge, sul punto, volutamente non si esprime: di conseguenza, la rimozione dell'effetto reale, per alcuni autori, opererebbe *ex nunc*, quindi, a decorrere dal recesso, mentre, per altri, *ex tunc*, ovvero dal momento della conclusione del contratto, con importanti riflessi sia in ordine alla opponibilità ai terzi, sia con riguardo alla sopportazione del rischio di fortuito perimetro del bene nel periodo che passa tra il trasferimento della proprietà ed il momento della sua

⁶² S. PAGLIANTINI, *La riforma del codice del consumo ai sensi del d. lgs. 21/2014: una rivisitazione*, cit. 796

rimozione attraverso il recesso. Se, infatti, si ritiene che la retrocessione operi *ex tunc* il relativo rischio ricadrà sul professionista; viceversa, attribuendo alla retrocessione un'efficacia innovativa, il rischio graverà sul consumatore⁶³.

In quest'ultimo senso si orienta, secondo alcuni autori, anche la recedente novella, in coerenza con la precisione contenuta all'art. 52, comma 3, «che riconosce espressamente alle parti del contratto la possibilità di adempire ai propri obblighi durante il periodo di recesso». Sebbene il silenzio del legislatore europeo, seguito da quello italiano, abbia lasciato irrisolta la questione relativa all'efficacia *ex nunc* o *ex tunc* del recesso, occorre evidenziare che, a prescindere dagli effetti attribuiti al recesso del consumatore dai singoli legislatori nazionali, la novella comunque ha risolto il problema della sopportazione del rischio di fortuito perimento dei beni nelle vendite con spedizione, individuando nella effettiva consegna degli stessi al consumatore o ad un terzo da lui designato e diverso dal vettore, il momento in cui il suddetto rischio si trasferisce dal professionista al consumatore⁶⁴.

2.3 GLI OBBLIGHI INFORMATIVI PER IL CONSUMATORE

Per quanto riguarda i contenuti, gli obblighi di informazione previsti nella nuova disciplina riprendono lo schema previsto nella abrogata direttiva 97/7/CE sui contratti a distanza, con alcune significative aggiunte riguardanti i contratti aventi contenuti digitali. La disciplina degli obblighi informativi, che riguarda gli adempimenti cui il consumatore è tenuto all'osservazione prima di emettere una dichiarazione negoziale idonea a condurre alla conclusione di un contratto "a distanza", si compone di un insieme di precetti comuni alle due ipotesi (dettati dall'art. 49 cod. cons.) e di due gruppi distinti di precetti, rispettivamente concernenti i soli contratti "fuori dei locali commerciali" (art. 50) e i soli contratti "a distanza" (art. 51). Gli obblighi di informazione nei contratti conclusi a distanza, investono

⁶³ R. TOMMASINI, *Codice del consumo e ius poenitendi*, in *Il diritto dei consumi*, P. PERLINGERI e E. CATERINI, Esi, Napoli, 2007, 292 E. CATERINI, Esi, Napoli, 2007, 292

⁶⁴ A. SALVATI, *Sub. Art. 55*, in *I nuovi diritti dei consumatori*, a cura di A. M. GAMBINO e G. NAVA, Giappichelli, Torino, 2014, 150

plurimi profili del rapporto di consumo, così classificabili in base al loro contenuto nell'art. 49 cod. cons.:

- 1) caratteristiche principali dei beni o servizi (art. 49, comma 1, lett. a).
- 2) Elementi identificativi del professionista. L'identità del professionista, l'indirizzo geografico dove il professionista è stabilito e il suo numero di telefono, di fax e l'indirizzo elettronico, ove disponibili, per consentire al consumatore di contattare rapidamente il professionista e comunicare efficacemente con lui; l'indirizzo geografico della sede del professionista a cui il consumatore può indirizzare eventuali reclami e, se applicabile, quello del professionista per conto del quale agisce (art. 49, comma 1, lett. b), c), d).
- 3) Contenuto economico del contratto, ossia tutto ciò che il consumatore deve pagare per ottenere il bene o il servizio. In quest'ottica, il professionista dovrà comunicare, in primo luogo, il prezzo totale dei beni o servizi, comprensivo delle imposte e di ogni spesa aggiuntiva (di spedizione, consegna postali, etc.). Qualora la natura dei beni o dei servizi comporti l'impossibilità di calcolare ragionevolmente il prezzo in anticipo, dovranno essere comunicate le modalità di calcolo del prezzo; quando l'impossibilità di calcolo in anticipo sussiste, invece, per le spese aggiuntive, il professionista adempirà al suo obbligo informativo indicando che tali spese potranno essere addebitate al consumatore (art. 49, comma 1, lett. e). Inoltre, solo per i contratti a distanza e negoziati fuori dai locali commerciali, si prevede che il professionista comunichi il costo dell'utilizzo del mezzo di comunicazione a distanza (quando tale costo è calcolato su una base diversa dalla tariffa di partenza) (art. 49, comma 1, lett. f) e l'esistenza (e le condizioni) di depositi o altre garanzie finanziarie che il consumatore è tenuto a pagare o fornire su richiesta del professionista (art. 49, comma 1, lett. s). La finalità di questi obblighi di informazione è quella di permettere al consumatore di conoscere con precisione quale sarà il costo necessario per accaparrarsi il bene o il servizio oggetto del contratto, attraverso un dato che rifletta non soltanto il prezzo nominale ma l'impegno economico complessivo, sulla falsariga di quanto avviene, per le operazioni di credito al consumo, attraverso l'indicazione del tasso annuo effettivo globale (Taeg).

4) Contenuto normativo del contratto, ossia i profili regolamentari diversi dal contenuto economico, ritenuti dal legislatore maggiormente rilevanti per la consapevolezza del consenso del consumatore: le modalità di pagamento, consegna ed esecuzione, la data entro la quale il professionista si impegna a consegnare i beni o a prestare i servizi e, se del caso, il trattamento dei reclami da parte del professionista; la durata del contratto e, se a tempo indeterminato, le condizioni di risoluzione e di recesso (art. 49, comma 1, lett.g).

5) Diritti contrattuali del consumatore. Il consumatore deve essere informato circa l'esistenza di diritti previsti a sua tutela. In primo luogo, il diritto di recesso, laddove previsto, di cui devono essere specificate le condizioni, i termini e le procedure per il suo esercizio (art. 49, comma 1, lett. h). L'informazione dovrà inoltre riguardare il fatto che il consumatore dovrà sostenere il costo della restituzione dei beni in caso di recesso (art. 49, comma 1, lett. i). Se il contratto rientra in una delle ipotesi previste dall'art. 59 cod. cons. per cui è escluso il diritto di recesso, occorrerà darne comunicazione al consumatore o, se del caso, comunicare le circostanze in cui il diritto di recesso viene meno (art. 49, comma 1, lett. m). Le informazioni dovranno, inoltre, contenere un «promemoria» (secondo la dizione prevista per i contratti a distanza e negoziati fuori dei locali commerciali; un «richiamo», nella formulazione dei contratti «diversi») circa l'esistenza della garanzia legale di conformità per i beni e l'esistenza e le condizioni dell'assistenza postvendita al consumatore, dei servizi postvendita e delle garanzie commerciali (art. 49, comma 1, lett. n, o).

6) Strumenti per rendere effettiva la tutela del consumatore. Solo per i contratti a distanza, l'informazione preliminare dovrà riguardare l'esistenza di codici di condotta a cui il professionista si deve attenere, la possibilità di servirsi di un meccanismo extragiudiziale di reclamo e ricorso cui il professionista è soggetto e le condizioni per avervi accesso (art. 49, comma 1, lett.v).

Il comma 1 dell'art. 49 contiene l'elenco delle informazioni che debbono essere obbligatoriamente fornite al consumatore in modo chiaro e trasparente, tale elenco è più ampio rispetto a quello che si rinviene nel

comma 1 dell'art. 48.

Oltre a quelle espressamente contemplate dal comma 1 dell'art. 49 cod. cons., debbono essere obbligatoriamente fornite al consumatore – prima che quest'ultimo manifesti la volontà di concludere con un professionista un contratto “a distanza” o “fuori dei locali commerciali” avente ad oggetto la prestazione di servizi – anche le informazioni precontrattuali imposte dai citati decreti legislativi che riguardino elementi diversi ed ulteriori rispetto a quelli espressamente menzionati nel comma 1 dell'art. 49 cod. cons. Quanto ai mezzi con cui dev'essere adempiuto l'obbligo informativo precontrattuale, ferma restando l'operatività dei precetti comuni illustrati sub par. 2, il legislatore distingue tra contratti fuori dei locali commerciali e contratti a distanza. Per i contratti a distanza, invece, il professionista è libero di scegliere se trasmettere al consumatore le informazioni dovute ai sensi del comma 1 dell'art. 49, mettendo quindi a disposizione dell'interessato un supporto durevole che le riproduca o, altresì, servirsi di un qualsivoglia altro mezzo di comunicazione a distanza (art. 51, comma 1, cod. cons.). Merita infine di essere rilevato che, a norma del comma 10 dell'art. 49 cod. cons., grava sul professionista l'onere di fornire la prova dell'esatto adempimento degli obblighi informativi precontrattuali posti a suo carico dell'art. 49 cod. cons.

Il comma 5 dell'art. 49 cod. cons. dispone che “le informazioni di cui al comma 1 “formano parte integrante del contratto” e “non possono essere modificate se non con l'accordo espresso delle parti”. La ragione di questa statuizione appare chiara: poiché la decisione del consumatore di concludere un determinato contratto a distanza si fonda essenzialmente sulle informazioni che debbono essere messe a sua disposizione (ex art. 49, comma 1) prima che egli emetta la sua dichiarazione negoziale, è necessario evitare che la relativa scelta finisca per essere falsata e “tradita” da un'alterazione degli elementi su cui essa si è fondata. Elementi che il professionista formula in clausole per il negozio destinato a disciplinare il rapporto contrattuale (di norma predisposto unilateralmente dal professionista e da quest'ultimo imposto al consumatore, che si limita ad aderirvi). A rigore, infatti, non v'è dubbio che a produrre effetto sia, e sia soltanto, la clausola del contratto, sicché l'eventuale discrepanza fra

quest'ultima e il tenore delle affermazioni rese nella fase precontrattuale potrà al più legittimare la controparte a domandare l'annullamento del contratto per dolo determinante o per errore (laddove ovviamente ne sussistano i presupposti) ovvero ad invocare la responsabilità precontrattuale della controparte facendo valere nei confronti di quest'ultima pretese risarcitorie (ex artt. 1440 o 1337 c.c.). La questione forse più delicata suscitata dal comma 5 dell'art. 49 inerisce, tuttavia, alla natura e alla portata della "obbligatorietà" delle informazioni fornite nella fase precontrattuale e della loro conseguente "non modificabilità" se non "con l'accordo espresso delle parti. In ordine al dettato dell'art. 49, comma 6, si predispose una tutela a favore del contraente per cui, qualora il professionista non abbia preventivamente informato il consumatore in merito alle spese aggiuntive di spedizione, consegna o postali o a eventuali "altri costi" diversi dal corrispettivo del bene o del servizio (a norma dell'art. 49, comma 1, lett. e), il consumatore non debba "sostenere tali spese o costi aggiuntivi". A meno che, spese o costi aggiuntivi non vengano contemplati da apposite clausole del regolamento negoziale predisposto dal professionista e validamente adottato per la disciplina del rapporto contrattuale, clausole che debbono conseguentemente reputarsi "non vincolanti" per il consumatore (ex art. 66 ter, comma 2, cod. cons.). Nell'ipotesi in cui il professionista (in violazione del precetto della lett. i del comma 1 dell'art. 49) abbia omissso di informare il consumatore in merito alla circostanza che, nel caso di tempestivo esercizio dello "*ius poenitendi*", i costi della restituzione dei beni saranno a suo carico: anche in questa ipotesi, il consumatore deve considerarsi esonerato dall'obbligo di sostenere le spese di spedizione (e avrà diritto al relativo rimborso, qualora dovesse farvi fronte) quand'anche il regolamento negoziale adottato dalle parti prevedesse espressamente il contrario (art. 49, comma 1 e art. 57, comma 1, cod. cons.). Infine, va ricordato che il mancato (o inesatto) adempimento dell'obbligo di informare il consumatore in merito all'esistenza del diritto di recesso e alle condizioni del suo esercizio, e/o dell'obbligo di consegnare/trasmettere al consumatore il modulo-tipo contenente la dichiarazione di recesso (ex art. 49, lett. h, cod. cons.), ha l'ulteriore conseguenza sanzionatoria contemplata dal comma 2 dell'art. 57 cod. cons.

Ovvero, il consumatore che, dopo aver ricevuto in consegna il bene mobile oggetto del contratto di vendita, lo utilizzi con modalità e con un grado di intensità diversi (e superiori) rispetto a quanto strettamente indispensabile per verificarne la natura, le caratteristiche e il funzionamento e successivamente si avvalga dello *ius poenitendi* è in via del tutto eccezionale esonerato dalla responsabilità dell'obbligazione di versare al professionista una somma di denaro di ammontare corrispondente al minor valore che tali beni (da restituire al professionista in conseguenza dell'intervenuto scioglimento del rapporto contrattuale)⁶⁵.

2.3.1 GLI OBBLIGHI INFORMATIVI A SECONDA DELLA TECNICA DI COMUNICAZIONE A DISTANZA UTILIZZATA

Con la novella vengono previsti nuovi diritti per i consumatori ed introdotti obblighi informativi per tutti i contratti con i consumatori rientranti nell'ambito di applicazione. La Direttiva 2011/83/UE, infatti, armonizza in maniera piena le informazioni precontrattuali da sottoporre al consumatore prima della conclusione di un contratto a distanza. Di esse, alcune (commi 4 e valgono per qualsiasi contratto a distanza, altre per i soli contratti stipulati per via telematica (commi 2, 3 e 9), altre ancora per i soli contratti conclusi per via telefonica (commi 5 e 6). Il comma 7 impone ai professionisti l'obbligo di fornire al consumatore, dopo la conclusione del contratto a distanza, la conferma del contratto così stipulato⁶⁶. Per i contratti a distanza il diritto europeo prevede, in ragione del contesto in cui avviene la relazione tra le parti, forme specifiche di tutela dei diritti dei consumatori. La seconda sezione (artt. 49 - 59 cod. cons.) stabilisce, dunque, prescrizioni specifiche sull'informazione precontrattuale e regola il diritto di recesso (tempi, esercizio ed efficacia) in maniera coerente con l'informativa precontrattuale. Per quanto qui d'interesse, prima che il consumatore sia vincolato dalla conclusione di un contratto a distanza ovvero per l'accettazione di un'offerta di uno qualsiasi di questi contratti, il professionista, secondo quanto

⁶⁵ G. DE CRISTOFARO, *La disciplina degli obblighi informativi precontrattuali nel codice del consumo riformato*, in *Nuove leggi civili commentate*, a cura di G. CIAN e A. MAFFEI ALBERTI, Cedam, Padova, 5- 2014, 938-946

⁶⁶ G. DE CRISTOFARO, *La disciplina degli obblighi informativi precontrattuali nel codice del consumo riformato*, cit. 949-955

disposto dall'art. 49 cod. cons., deve fornire, in modo chiaro e intellegibile, le informazioni individuate in modo analitico dalle lettere a-v dell'art. 49 del cod. cons⁶⁷.

Sotto altro profilo, per i contratti a distanza, laddove conclusi con mezzi elettronici l'art. 51 prevede che tutte le informazioni di cui all'art. 49, comma 1 siano fornite al consumatore in modo chiaro e comprensibile. A differenza di quanto accade per i contratti fuori dai locali commerciali, il professionista non è tenuto ad assolvere l'obbligo precontrattuale tramite l'invio di dette informazioni su supporto durevole o cartaceo ma metterà a disposizione le informazioni previste dall'art. 49, comma 1 cod. cons. "in modo appropriato al mezzo di comunicazione a distanza impiegato", in termini chiari e comprensibili per il consumatore (art. 51, comma 1 cod. cons.). In concreto, viene concessa la possibilità di fornire dette informazioni attraverso un rimando, condizionato però a quanto disposto dal successivo art. 51, comma 4 cod. cons. La norma da ultimo richiamata impone, infatti, una selezione di informazioni sempre dovute, a prescindere dal mezzo impiegato⁶⁸.

Deve cogliersi con favore la previsione di un limite al rinvio ad altra fonte. La contrattazione a distanza ha dato vita a particolari criticità soprattutto in termini di consapevole prestazione del consenso alla conclusione del contratto da parte dei consumatori. È indiscusso che le modalità di negoziazione e stipulazione rappresentino probabilmente la migliore possibilità per l'Unione di realizzare un mercato unico pienamente integrato. Per altro verso, tali tecniche espongono il consumatore all'evidenza della propria posizione di debolezza nei confronti della controparte. La debolezza deriva, oltre che dalla impossibilità di visionare il bene, anche dalla impossibilità di conoscere, con la dovuta attenzione e prima di vincolarsi, i termini del rapporto contrattuale che si presta ad instaurare. Rileva altresì che le tecniche di contrattazione a distanza sono uno strumento che consentono all'operatore non diligente di operare nel mercato con prassi disoneste, tramite il perseguimento di strategie aggressive. Proprio al fine di

⁶⁷ P. OCCHUZZI, *Gli obblighi informativi*, in *Corriere giuridico: mensile di informatica, attualità, opinione*, A. 31(2014) suppl. al n. 7, 10-18

⁶⁸ Si tratta, nello specifico, di informazioni individuate dall'art. 49, 1 comma, lettere a), b), e), h) e q).

limitare il verificarsi di tali comportamenti lesivi, la novella prevede che il consumatore venga in ogni caso portato a conoscenza dell'identità dell'operatore economico professionale (ossia della propria controparte contrattuale), il suo indirizzo, il prezzo totale, diritto di recesso, la durata del contratto e condizioni di terminazione). Le ulteriori condizioni applicabili al contratto possono essere fornite tramite un altro mezzo appropriato anche in ragione del mezzo di comunicazione utilizzato (ad esempio, carta di trasporto o su un altro supporto durevole accettato dall'utente). Si tratta, invero, di previsioni già esistenti nella previgente disciplina e che si sono rivelate a volte del tutto insufficienti a garantire accettazioni pienamente consapevoli. Il nuovo sistema di *enforcement* individuato all'art. 66 del cod. cons. potrà dunque, in tale ambito, dare prova di risultati più concreti. Particolare attenzione merita la previsione dell'art. 51, comma 2, cod. cons: se la conclusione del contratto a distanza impone anche il contestuale pagamento, alcune informazioni di cui all'art. 49, comma 1 (le informazioni previste dalle lett. a, e, q ed r) devono essere comunicate al consumatore "direttamente prima che il consumatore inoltri l'ordine" e che il medesimo sia posto dal professionista nella condizione di riconoscere che sia un "ordine con obbligo di pagare". La mancata osservanza di questi requisiti da parte del professionista non obbliga il consumatore ad alcun adempimento. In caso di contatto telefonico (art. 51, comma 6), resta, infine, invariato l'obbligo del professionista di informare il consumatore, all'inizio della conversazione telefonica, sulla propria identità e, se del caso, l'identità della persona per conto della quale effettua la chiamata nonché, infine, dell'intento commerciale e della natura stessa del contatto⁶⁹.

⁶⁹ P. OCCHUZZI, *Gli obblighi informativi*, in *Corriere giuridico: mensile di informatica, attualità, opinione*, cit. 10-18

CAPITOLO TERZO: LA TASSAZIONE INDIRETTA DEL COMMERCIO ELETTRONICO

3.1 L'IVA – DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE

L'imposta sul valore aggiunto (di seguito IVA), sostituendo la precedente imposta indiretta c.d. IGE, è stata introdotta all'interno del nostro ordinamento con il D.P.R. n. 633/1972 del 26 ottobre. La definizione comunitaria di questa imposta è riscontrabile nell'art. 1, comma 2, della Dir. 2006/112/CE che dispone: «Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Il sistema comune dell'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso». L'IVA è un'imposta indiretta che colpisce il maggior valore realizzato ad ogni fase del ciclo produttivo e/o distributivo; si tratta di un'imposta generale, non essendo limitata ad un predefinito numero di fattispecie, gravante sui consumi. L'IVA si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi realizzate nel territorio dello Stato in modo professionale, nonché alle importazioni, indipendentemente dalla natura del soggetto che le effettua. L'imposta in trattazione è caratterizzata dalla *neutralità*, e colpendo esclusivamente i consumi grava unicamente sull'effettivo consumatore finale (del bene o del servizio); di conseguenza, non incide nelle fasi di commercializzazione antecedenti la vendita finale al consumatore, indipendentemente dal numero di queste. Altra caratteristica dell'imposta - IVA è la *trasparenza* per la quale è possibile quantificare con esattezza l'importo dell'imposta in tutte le fasi del processo di commercializzazione. Detta imposta, inoltre, colpisce solamente il “valore aggiunto” realizzato in ciascuna fase produttiva/distributiva in

maniera non cumulativa poiché l'imposta dovuta in ciascuna fase in cui si realizza la creazione di valore aggiunto, non si deve sommare a quella delle altre fasi. Da un punto di vista effettivo, il funzionamento di questa imposta si concretizza nell'obbligo di rivalsa dell'imposta nei confronti del cessionario/committente/consumatore finale e, parallelamente, nel meccanismo di detrazione: in sostanza, il soggetto passivo d'imposta risulta debitore dell'obbligazione tributaria dell'IVA per un importo pari alla differenza tra l'IVA a "valle", ossia quella addebitata ai propri clienti, e l'IVA a "monte", ossia l'IVA che questo soggetto ha corrisposto ai propri fornitori.

Il meccanismo di detrazione dell'imposta assolta a monte è un pilastro del sistema comunitario dell'IVA, realizzando per questa via il principio di neutralità in virtù del quale gli operatori non debbono venire incisi dall'imposta all'interno del ciclo economico fino alla destinazione finale del bene o servizio realizzato che verrà gravata dall'imposta a carico del consumatore finale.

La possibilità di detrazione è subordinata ai seguenti requisiti: a) l'acquisto del bene/servizio deve essere realizzato nell'esercizio dell'attività d'impresa, di arte o di professioni; b) inerenza del costo sostenuto all'attività svolta; c) non sussistenza di c.d. indetraibilità oggettiva, ai sensi dell'art. 19 bis 1 del D.P.R. 633/72; d) le operazioni non devono essere "esenti" o "non soggette" all'IVA, ai sensi dell'art. 19 c.2 del D.P.R. 633/72, con esclusione di quelle non soggette ed espressamente previste al terzo comma dell'art. 19; e) deve essere verificato il momento dell'esigibilità dell'imposta; f) nel caso di acquisti il cui utilizzo può essere promiscuo tra l'attività soggetta ad IVA e altri fini privati, la detrazione dell'IVA non sarà totale ma parziale, in base a quanto disposto dalla legge; h) qualora si verifichi il presupposto, risulta necessario rettificare la detrazione possibile per diverso utilizzo rispetto al momento dell'acquisto.

Il periodo d'imposta dell'IVA è l'anno solare, con la possibilità di realizzare liquidazioni di detta imposta su base mensile o trimestrale, in caso di imprese minori.

3.2 IL CAMPO D'APPLICAZIONE DELL'IVA E I SOGGETTI PASSIVI DELL'IMPOSTA

Affinché un'operazione possa essere considerata rientrante nel campo di applicazione dell'IVA devono sussistere, contemporaneamente, il presupposto oggettivo, quello soggettivo e, infine, il presupposto della territorialità dell'operazione. Partendo dal presupposto oggettivo, l'IVA si applica alle seguenti operazioni: a) cessioni di beni e/o prestazioni di servizi realizzate nell'esercizio di impresa; b) cessioni di beni e/o prestazioni di servizi realizzate nell'esercizio di arti e professioni; c) importazioni.

Qualora il negozio possa essere ricondotto ad una delle tre fattispecie sopracitate, è necessario analizzare il presupposto soggettivo: questo si concretizza nella figura del soggetto che cede il bene o che presta il servizio. Affinché le operazioni alle lett. a) e b) siano soggette ad IVA, devono essere poste in essere da imprenditori, artisti o professionisti; nel caso in cui, invece, queste operazioni siano effettuate da soggetti privati, non rientrano nel campo d'applicazione dell'imposta trattata.

Le operazioni di importazione non devono rispondere al presupposto soggettivo, in quanto, *ex lege*, sono imponibili nel Paese di destinazione indipendentemente dalla natura del soggetto che effettua l'acquisto.

Per quanto concerne i soggetti passivi, come da lettera di legge, si rinvengono gli imprenditori, gli artisti e i professionisti.

Con il termine imprenditore si intende il soggetto⁷⁰ che esercita un'attività commerciale⁷¹ o agricola⁷² in modo abituale ancorché non esclusivo, ovvero il soggetto che svolge un'attività non commerciale ma organizzata e costituita in forma di impresa⁷³.

Con riferimento ad artisti e professionisti, questi sono i soggetti che, ai

⁷⁰ Il soggetto che esercita dette attività può essere sia una persona fisica sia una persona collettiva.

⁷¹ Tra le attività commerciali vengono ricomprese: attività industriali dirette alla produzione di beni, attività di intermediazione nella circolazione dei beni, attività di trasporto, attività bancaria, attività assicurativa, nonché le attività ancillari e ausiliari alle suddette.

⁷² Tra le attività agricole vengono ricomprese: coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali, trasformazione o alienazione dei prodotti derivanti dalle suddette attività.

⁷³ Queste attività attengono alla prestazione di servizi non rientranti nell'alveo dell'art. 2195 c.c.

sensi dell'art. 5 del D.P.R. 633/72, esercitano in modo professionale⁷⁴ qualsivoglia attività di lavoro autonomo⁷⁵. Infine, il presupposto territoriale, come vedremo più avanti, prevede che, in via assolutamente generale, siano assoggettate ad IVA solamente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che si considerino realizzate in Italia.

3.3 IL PRESUPPOSTO TERRITORIALE AI FINI IVA DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI GENERICHE - DISPOSIZIONE ATTUALE E BREVE EVOLUZIONE

Come già visto, l'IVA è un'imposta generale sui consumi che ha come presupposto impositivo la cessione di beni e/o la prestazione di servizi realizzata dai soggetti passivi.

Dovendo incidere esclusivamente sul consumatore finale, ed essendo, appunto, un'imposta sui consumi, il criterio di rilevanza territoriale, inizialmente, era quello dell'imposizione nel Paese di consumo. Al fine di individuare quale ordinamento statale potesse far valere la potestà impositiva, in relazione all'IVA, il legislatore comunitario ha individuato dei criteri differenziati per i casi in cui l'operazione imponibile sia una cessione di beni e per i casi in cui, invece, l'operazione sia costituita da una prestazione di servizi.

Per quanto riguarda la disciplina inerente alla cessione di beni, il criterio territoriale non ha subito importanti modifiche nel corso dell'evoluzione normativa: queste operazioni risultano imponibili nel Paese in cui si trova il bene al momento della cessione. In relazione, invece, alle prestazioni di servizi, possiamo notare un'importante produzione/evoluzione normativa volta a modificare il criterio di rilevanza territoriale; nell'impostazione originaria, come previsto dall'art. 6, comma 3, contenuto nella II Direttiva IVA⁷⁶ il luogo di

⁷⁴ Con "professionale" si intende l'esercizio abituale e non meramente occasionale dell'attività, svolgendola in modo continuato ancorché in via non esclusiva.

⁷⁵ Con "lavoro autonomo" ci si riferisce all'assenza di ogni vincolo di subordinazione nella realizzazione dell'attività; tale autonomia nel realizzare l'attività distingue il lavoro autonomo dal c.d. lavoro indipendente, il quale non rientra nel campo d'applicazione dell'IVA.

⁷⁶ Vedi Logozzo M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corriere Tributario*, n. 12 del 2010, pag. 919 ss.

tassazione coincideva con quello in cui la prestazione veniva “utilizzata”. Tale criterio generale era riferito a determinate prestazioni di servizi, mentre per le fattispecie non disciplinate normativamente l’individuazione dello Stato avente la potestà impositiva sull’operazione era rimandata al potere discrezionale degli Stati coinvolti. Questa originaria previsione, in assenza di un adeguato livello di armonizzazione delle normative degli Stati membri, in molti casi non consentiva l’esatta individuazione del corretto criterio territoriale, causando, di conseguenza, sia fenomeni di doppia imposizione sia fenomeni di non imposizione, entrambi evidentemente distorsivi. Consapevoli dei problemi applicativi di questa iniziale previsione, gli organi della Comunità hanno rivisto i criteri di rilevanza territoriale per la prestazione di servizi in ambito IVA, emanando la VI Direttiva.

La VI Direttiva, in revisione del criterio territoriale, disponeva una nuova regola generale: nella prestazione di servizi la rilevanza territoriale era data dal “domicilio del prestatore del servizio” e, dunque, non più dal luogo di utilizzo della prestazione. Detta disposizione comunitaria era stata trasposta, nel nostro ordinamento, nell’art. 7 del D.P.R. n. 633/1972: questo articolo, oltre a contenere la disposizione-criterio generale sopracitata, conteneva anche una (lunga) serie di deroghe alla regola generale per determinate categorie di prestazione di servizi. In base alla categoria specifica, poteva assumere rilevanza territoriale a) il luogo in cui veniva eseguita la prestazione; b) il luogo di utilizzo del servizio; c) la residenza del committente.

Un tale criterio generale, tuttavia, contrastava con il principio basilare dell’imposta, ossia il criterio di rilevanza attribuito al luogo in cui la prestazione risultava fruita dal committente⁷⁷. Inoltre, appurato questo concetto, sembra utile ricordare che il progresso tecnologico, con il conseguente sviluppo del commercio elettronico e delle prestazioni di servizi rese a distanza, ha comportato lo spostamento del luogo in cui si considera effettuata la prestazione, dal luogo in cui ha la sede il prestatore al luogo in cui risiede il committente. In siffatto contesto di

⁷⁷ Vedi Logozzo M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, op.cit.

mercato e normativo, risultava evidente la distorsione concettuale del criterio territoriale: la regola generale di tassazione nello Stato del prestatore del servizio veniva raramente applicata, mentre la tassazione per destinazione era largamente utilizzata e disciplinata da un complesso sistema derogatorio alla disposizione generale⁷⁸.

Successivamente la Commissione europea, consapevole dell'inadeguatezza e della complessità della disciplina appena trattata, ha nuovamente riformato il criterio territoriale, attraverso la Direttiva 2008/8/CE, entrata in vigore dal 1° gennaio 2010 e recepita del nostro Paese con il D.lgs. 11 febbraio 2010, n.18 che ha nuovamente modificato il criterio di rilevanza territoriale per le prestazioni di servizi attraverso l'art. 7-ter, primo comma, lett. a) del D.P.R. 633/1972, il quale prevede una doppia regola, basata sulla qualificazione soggettiva del committente, e restringendo l'ampiezza della casistica dell'impianto derogatorio alla regola generale. Come detto, al fine di attribuire la rilevanza territoriale nelle prestazioni di servizi, va distinto il committente tra soggetto non passivo d'imposta (consumatore finale) e, parallelamente, soggetto passivo d'imposta. Nel primo caso si realizza un'operazione B2C e questa risulta imponibile nello Stato del prestatore del servizio; nel secondo caso, invece, si realizza un'operazione B2B e questa risulta imponibile nello Stato del committente. Risultano, dunque, imponibili in Italia in generale le prestazioni di servizi realizzate nei confronti di soggetti passivi IVA ivi stabiliti; nell'eventualità in cui il prestatore del servizio risieda al di fuori della Comunità europea, l'applicazione dell'aliquota IVA italiana deve essere realizzata attraverso il meccanismo del *reverse charge*. Detto sistema duale è applicabile totalmente alle c.d. "prestazioni di servizi generiche".

Al secondo comma del sopracitato art. 7-ter viene ampliato il concetto di soggetto passivo d'imposta; tale qualifica è altresì attribuita a: - persone fisiche che realizzano anche attività d'impresa; -persone giuridiche identificate ai fini IVA pur non essendo soggetti passivi; - enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale; - enti esercitanti

⁷⁸ Vedi Logozzo M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, op. cit.

attività non commerciale ma identificati ai fini IVA. Una tale estensione della qualifica di soggetto passivo a queste fattispecie ha comportato, inevitabilmente, che la maggior parte delle prestazioni di servizi generiche venissero tassate nel Paese del committente.

3.4 IL PRESUPPOSTO TERRITORIALE AI FINI IVA NELLA PRESTAZIONE DI SERVIZI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI

La Commissione europea, al fine di armonizzare e semplificare la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, ha stabilito una serie di iniziative in questo senso; le direttive volte a modificare la normativa IVA a livello comunitario sono le seguenti: 2008/8/CE, 2008/9/CE, 2008/117/CE. Queste direttive sono state recepite a livello nazionale con il D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 e, per quanto concerne gli aspetti più rilevanti (come il regime di territorialità), sono entrate in vigore a partire dal 20 febbraio 2010 con applicazione alle operazioni poste in essere dal 1° gennaio, mentre per gli aspetti secondari (i servizi di *e-commerce* nel rapporto B2C) hanno assunto valenza legislativa a partire dal 1° gennaio 2015.

Ai sensi della novella apportata dalla direttiva 2008/8/CE agli artt. 44 e 45 della Direttiva IVA, nel caso di una prestazione di servizi realizzata nei confronti di un soggetto passivo IVA, costituendo dunque un rapporto B2B, il luogo in cui si considerano effettuate dette prestazioni è quello in cui il committente ha la sede della propria attività. Nel caso in cui, invece, le prestazioni di servizi siano rese verso soggetti non passivi IVA, costituendo dunque un rapporto B2C, allora queste si considerano effettuate dove il prestatore del servizio ha la sede della propria attività. Queste regole generali di rilevanza territoriale ai fini dell'imposizione IVA sono soggette ad alcune deroghe, in particolare riferimento alle prestazioni di servizi elettronici, di telecomunicazione e tele-radio diffusione (c.d. TTE) nella fattispecie dei rapporti *business to consumer*.

3.5 L'APPLICAZIONE DELL'ALIQUTA ORDINARIA AGLI E-BOOK

La regola generale, che indica l'aliquota Iva da applicare alle cessioni di

beni e alle prestazioni di servizi, è contenuta nell'art. 93 della Dir. 2006/112/CE e prevede l'applicazione alle operazioni imponibili dell'aliquota vigente⁷⁹ al momento in cui si concretizza l'operazione. La misura dell'aliquota, ai sensi dell'art. 97 della Dir. 2006/112/CE, sostituito dall'art. 1 della Dir. 2016/856/UE, non può essere inferiore al 15%. La disposizione dell'effettiva misura dell'aliquota c.d. ordinaria è riservata alla decisione dei singoli Stati, i quali possono, inoltre, prevedere l'applicazione di una o due aliquote ridotte⁸⁰ per le operazioni incluse nell'elenco di fattispecie tassativo, contenuto nell'allegato III della Direttiva 2006/112/CE. Ai sensi dell'art. 98 ai paragrafi 1 e 2, si rinviene che le operazioni di commercio elettronico diretto rimangono normativamente escluse dalla possibilità di applicazione di un'aliquota ridotta. Da quanto appena detto, consegue direttamente l'evidente non applicabilità dell'aliquota ridotta alle cessioni di e-book, in formato digitale, per via telematica; infatti, stante la normativa attuale, i prodotti editoriali in formato digitale devono scontare l'imposizione IVA ordinaria. A conferma di ciò, troviamo l'orientamento della Corte di Giustizia europea, il quale, concretizzandosi nelle sentenze C-479/13⁸¹ e C-502/13⁸², affermava che Francia e Lussemburgo, avendo applicato aliquote IVA ridotte sulla fornitura di prodotti editoriali digitali⁸³, avevano violato le previsioni normative contenute nella Dir. 2006/112/CE e nel Reg. 282/2011; con maggiore dettaglio, l'applicazione di aliquote ridotte alla fornitura di prodotti d'editoria digitali realizzata per via elettronica confligge con gli artt. 96 e 98 della citata direttiva, in quanto l'applicazione di aliquote ridotte è ammessa esclusivamente per le operazioni contenute nell'Allegato III alla stessa Direttiva. Una simile decisione da parte della Corte si basa anche sul fatto che le disposizioni in materia di aliquote ridotte sono interpretabili solo in maniera restrittiva, costituendo pacificamente una deroga alla

⁷⁹ La misura dell'aliquota c.d. ridotta non può essere inferiore al 5%.

⁸⁰ Le parti in causa erano, appunto, la Commissione e la Francia.

⁸¹ Le parti in causa erano, appunto, la Commissione e il Lussemburgo.

⁸² Nello specifico, a partire dal 1 gennaio 2013 l'aliquota ridotta applicata in Francia era pari al 5,5% (precedentemente a tale data era del 7%); l'aliquota super-ridotta applicata dal Lussemburgo invece era del 3%.

⁸³ Le questioni pregiudiziali citate nella sentenza sono rinvenibili al link: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CN0390&from=IT>

regola generale.

Successivamente, con la sentenza relativa la causa C-390/15, la Corte ha risposto negativamente alla richiesta della Polonia, la quale asseriva che l'impianto normativo della disciplina IVA configgeva con il principio di parità di trattamento disposto dall'art. 20 della Carta di Nizza⁸⁴; citando la sentenza, questa disponeva che «ammettere che gli Stati membri abbiano la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta alla fornitura di libri digitali per via elettronica equivarrebbe a pregiudicare la coerenza d'insieme della misura voluta dal legislatore dell'Unione, consistente nell'escludere tutti i servizi elettronici dalla possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta».

Tale disciplina disposta dal legislatore, mirava alla creazione di un sistema normativo, in ambito di servizi resi elettronicamente, semplice, chiaro ed uniforme, e che potesse definire a priori e in maniera certa l'aliquota da applicare alle operazioni in oggetto. Questo obiettivo, inoltre, aveva la possibilità di giustificare il differente trattamento fiscale in quanto non si sarebbe violato il diritto comunitario (specificamente il principio di parità di trattamento per le operazioni equiparabili) nel perseguimento di un legittimo scopo⁸⁵.

Appurati questi concetti, appare rilevante sottolineare la crescente esigenza di armonizzazione della disciplina IVA in relazione ai prodotti editoriali, con particolare riferimento alle modifiche attinenti alla rilevanza territoriale delle operazioni, vigenti dal 1° gennaio 2015. Costata l'attuale tassazione nel Paese del committente, e, appurata la non-armonizzata disciplina delle aliquote IVA nei diversi Paesi, risultano evidenti gli effetti distorsivi di una siffatta disciplina.

Di una tale problematica è cosciente la Commissione, la quale, nella Comunicazione n.148 del 7 aprile 2016, ammetteva che la normativa IVA non risponda pienamente all'evoluzione del mercato e dei fattori tecnologici. Inoltre, nel documento "Strategia per la realizzazione del mercato unico digitale" è stata affermata l'esigenza di una revisione legislativa volta alla modificazione e modernizzazione dell'impianto

⁸⁴ Vedi Peirola M., *E-book con aliquota IVA ordinaria – IL COMMENTO*, in *Corriere Tributario*, n. 20 del 2017, pag. 1583 ss.

⁸⁵ Doc. n. 192 del 6 maggio 2015.

normativo IVA. Tale esigenza sembrerebbe aver trovato concretezza nella Com. n. 758 del 1 dicembre 2016 nel quale si afferma la volontà di concedere agli Stati membri la possibilità di applicare alla fornitura di prodotti editoriali, anche nelle transazioni elettroniche, le aliquote ridotte o super-ridotte, vigenti per gli stessi prodotti ceduti su supporto fisico; tuttavia, questa impostazione non ha ancora trovato tangibilità normativa.

Dal punto di vista dell'ordinamento italiano, sembra utile ricordare il duplice intervento legislativo realizzato dapprima con la Legge di Stabilità del 2015⁸⁶, la quale prevedeva all'art. 1, comma 667, con effetto dal 1° gennaio 2015, la possibilità di applicazione dell'aliquota IVA ridotta a tutte le pubblicazioni individuate da un codice ISBN⁸⁷, non differenziando la fattispecie in base alla tangibilità o all'immaterialità del bene; citando questo codice nella novella, il legislatore ha concesso la possibilità di applicare l'aliquota ridotta esclusivamente ai libri e non alla totalità dei prodotti dell'editoria.

Successivamente, con la Legge di Stabilità del 2016⁸⁸, è stato disposto con l'art. 1, comma 637, il quale, modificando il precedente art. 1, comma 667 della Legge n. 190 del 2015, estende l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai prodotti identificati da un codice ISSN⁸⁹, indipendentemente dalla sussistenza di un supporto fisico. Così facendo, il legislatore ricomprende nella sfera applicativa dell'aliquota IVA ridotta anche i giornali, i quotidiani, i notiziari, etc.

⁸⁶ Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

⁸⁷ «L'ISBN - International Standard Book Number - è un numero che identifica a livello internazionale in modo univoco e duraturo un titolo una edizione di un titolo di un determinato editore. Oltre a identificare il libro, si attribuisce a tutti quei prodotti creati per essere utilizzati come libro. L'ISBN - a partire dal 1° gennaio 2007 - è formato da un codice di 13 cifre, suddivise in 5 parti dai trattini di divisione». Questa definizione è disponibile al link <http://www.isbn.it/CODICEISBN.aspx>, consultato il 10/12/17.

⁸⁸ Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

⁸⁹ «L'ISSN (dall'inglese International Standard Serial Number, "numero di riferimento internazionale per le serie") è il numero internazionale che identifica le pubblicazioni in serie (i periodici, come quotidiani o riviste, le collane di libri, gli annuari, ecc.), a stampa o elettroniche, e consente un'identificazione univoca anche nel caso in cui esistano più pubblicazioni con lo stesso titolo». Questa definizione è disponibile al link <https://it.wikipedia.org/wiki/ISSN> consultato il 10/12/17.

3.6 IL REGIME SPECIALE MINI ONE STOP SHOP (MOSS)

In seguito alle modifiche apportate al criterio territoriale applicabile alle prestazioni di servizi TTE, rese nei confronti di consumatori finali (B2C), il prestatore di detti servizi ha l'obbligo di applicare l'aliquota IVA vigente nel Paese del committente ed assolvere agli altri obblighi previsti dall'ordinamento tributario di detto Paese. Vista la facilità di prestazione di tali servizi in numerosissimi Stati, semplicemente attraverso la rete, al fine di evitare al prestatore l'onere di aprire una posizione IVA in ciascuno Stato in cui opera, nell'ambito comunitario, è stato introdotto un "regime speciale" denominato *Mini One Stop Shop* (MOSS). Grazie a questo speciale regime facoltativo, un operatore, sia esso comunitario o extracomunitario, ha la possibilità di registrarsi ai fini IVA in uno solo degli ordinamenti in cui presta i propri servizi, assolvendo, dunque, presso una sola amministrazione finanziaria agli obblighi derivanti da tale tributo. Sarà poi il Paese in cui il prestatore si è identificato ai fini IVA a porsi in contatto con lo Stato del committente per versargli l'importo dovuto. Il regime speciale MOSS, decorrente dal 1° gennaio 2015, come detto, è un regime facoltativo finalizzato a fornire importanti semplificazioni degli adempimenti relativi all'IVA. L'iscrizione a detto regime, che poteva realizzarsi a partire dal 1° ottobre 2014, comporta l'obbligo di applicazione a tutti i servizi TTE prestati a consumatori finali stabiliti all'interno del territorio comunitario. Considerati gli aspetti generali del regime MOSS, i prossimi paragrafi sono dedicati ad approfondire la disciplina in relazione alla residenza dell'operatore erogante i servizi TTE, sia esso comunitario o no.

3.7 LA DISCIPLINA INTERNA RELATIVA ALLA TERRITORIALITÀ IVA DEI SERVIZI RESI TRMITE MEZZI ELETTRONICI

Una delle prerogative dell'imposta pensata e realizzata nel corso degli anni '60 del Novecento a livello europeo è sicuramente la sua duttilità e la capacità di adattarsi ai mutamenti del contesto di mercato ed economico, potendo rimanere inalterati i principi generali su cui si regge

questa disciplina⁹⁰.

Per quanto concerne lo sviluppo economico e del mercato nel mondo digitale assume rilevanza l'incremento e la crescita di alcune nuove forme di economia, in particolare la c.d. economia condivisa. Per economia condivisa si intende l'attività realizzata da particolari piattaforme digitali come *Uber* o *Air Bnb* che consentono agli utenti, siano essi privati cittadini o operatori economici, di offrire un servizio (di trasporto per quanto riguarda *Uber* o di alloggio con riferimento ad *Air Bnb*) in cambio di un corrispettivo in denaro. In un siffatto contesto, è importante capire se e quali di queste operazioni, realizzabili grazie alla tecnologia digitale, possano essere sottoposte ad imposizione, in particolare all'imposizione IVA. Al fine di una attenta analisi del fenomeno dell'economia condivisa andrà fatta una duplice valutazione: in primo luogo bisogna capire se il soggetto che offre determinati servizi attraverso una piattaforma digitale di economia condivisa possa essere considerato soggetto passivo ai fini IVA ai sensi dell'art. 9 della Direttiva IVA; in secondo luogo è necessario valutare il trattamento ai fini IVA dei servizi forniti attraverso tali piattaforme.

Partendo dal secondo aspetto, va ricordato che, ai sensi dell'art. 2 par. 1 lett. c) della Direttiva IVA, sono soggette ad IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». Il tema è stato oggetto di trattazione nella 104^a seduta del Comitato IVA nel 2015 ed ha trovato una risposta positiva per quanto riguarda l'assoggettabilità di tali prestazioni ad IVA, in quanto, nell'ipotesi di economia condivisa, sussiste evidentemente il rapporto giuridico sinallagmatico di reciproche prestazioni. Detto questo, troviamo conferma della sussistenza del requisito oggettivo, per l'applicazione dell'imposta; tuttavia, risulta fondamentale inquadrare se il rapporto tra utente e piattaforma sia di mera intermediazione (nel qual caso è assoggettabile all'imposizione indiretta dell'IVA) o se l'intermediazione si concretizzi anche in ambito finanziario, nel qual caso è applicabile l'esenzione

⁹⁰ Vedi Centore P., *La "new economy" e le insidie dell'IVA*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, n. 11 del 2016, pag. 37 ss.

prevista dall'art. 135 della Direttiva IVA. Possiamo dunque confermare che nel caso in cui i servizi di intermediazione, realizzati attraverso piattaforme di economia condivisa, contengano anche servizi finanziari come la gestione dei pagamenti o dei trasferimenti di denaro, questi non saranno imponibili ai fini IVA⁹¹. Tale esenzione è prevista anche nel nostro ordinamento e viene disposta dall'art. 10 comma 1 del D.P.R. 633/72.

Nel suddetto caso, quindi, l'operazione risulta esente IVA, mentre in tutte le altre ipotesi, andrà applicata l'imposta.

Continuiamo la trattazione analizzando il requisito soggettivo del cliente della piattaforma. La qualifica del cliente è di fondamentale importanza per la corretta determinazione del principio territoriale sul quale basare l'imposizione: nel caso in cui il soggetto-cliente risulti essere un soggetto passivo IVA, concretizzandosi dunque un rapporto c.d. *B2B*, si sottoporrà l'operazione ad imposizione secondo il principio di destinazione, mentre nel caso in cui il cliente non sia un soggetto passivo IVA ma un semplice privato, realizzando ora un rapporto c.d. *B2C*, l'operazione sarà tassata nel luogo in cui l'operazione è intermediata⁹². Essendo i servizi di economia condivisa, generalmente, riferiti a soggetti "privati", una simile distinzione può inizialmente sfuggire; tuttavia, come ricordato in occasione del 105^o incontro del Comitato IVA, la nozione di soggetto passivo è vasta, ai sensi dell'art. 9 della Direttiva IVA⁹³. Dunque, al fine di determinare se il cliente della piattaforma di condivisione sia o meno considerabile soggetto passivo IVA, è necessario valutare se quella che svolge attraverso detta piattaforma sia considerata un'attività economica o, poiché occasionale, non economica. Inoltre, risulta necessario rivolgere l'attenzione anche all'aspetto dell'indipendenza di tale attività, nonché all'ampiezza del corrispettivo

⁹¹ Vedi Centore P., *La "new economy" e le insidie dell'IVA*, op. cit.

⁹² Vedi Centore P., *La "new economy" e le insidie dell'IVA*, op. cit.

⁹³ Art. 9, par. 1 Direttiva IVA: «1. Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

ricevuto in cambio del servizio. Partendo dall'ampiezza del corrispettivo, in relazione dunque al profilo di economicità dell'operazione, va rilevato che secondo una ricorrente giurisprudenza della Corte di Giustizia (CGUE) il concetto di "attività economica" è di ampia applicazione e concerne l'attività in sé indipendentemente dai risultati concreti raggiunti⁹⁴. Inoltre, l'operazione è considerata onerosa, ai sensi dell'art. 2 par. 1 della Direttiva, quando esiste tra il prestatore del servizio ed il committente un effettivo rapporto sinallagmatico di scambio tra il servizio ricevuto ed il controvalore monetario erogato. Nonostante, spesso ma non sempre, le operazioni realizzate nel campo dell'economia condivisa non abbiano come scopo il lucro ma il semplice abbattimento di costi, la CGUE ha disposto che la misura ridotta del corrispettivo non sia causa di esclusione dalla possibilità di imposizione⁹⁵. A tal riguardo, infatti, vanno ricordate le franchigie disposte dalla Direttiva agli artt. 281 ss. il cui fine è quello di non sottoporre ad IVA i soggetti che sono considerati soggetti-passivi IVA, ma che realizzino un volume d'affari irrilevante ai fini dell'imposizione. Quindi, l'esistenza di una controprestazione minima, non costituisce una causa di esclusione del profilo soggettivo.

Appurato ciò, possiamo dire che, se l'attività viene svolta non occasionalmente e in maniera indipendente, può essere considerata come attività economica e quindi sottoposta ad imposizione IVA. La necessaria indipendenza dell'attività ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 10 della Direttiva, ha come scopo l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta dei lavoratori dipendenti e degli altri soggetti nel caso in cui siano vincolati da un contratto di lavoro subordinato, o di qualsiasi altro contratto contenente vincoli di subordinazione. Considerando ora l'assenza di qualsiasi forma di subordinazione nell'utilizzo delle piattaforme di economia condivisa, possiamo dire che l'operazione, così realizzata e non occasionale, sia imponibile IVA.

Per quanto riguarda il comportamento del gestore della piattaforma digitale di economia condivisa in relazione allo *status* soggettivo del

⁹⁴ Vedi CGUE, sentenza 20 giugno 2013, C-219/12.

⁹⁵ Vedi CGUE, sentenza 20 gennaio 2005, C-412/03.

cliente⁹⁶, sembra utile richiamare l'art. 17, par. 1 del Reg. 282/2011/UE: «Se il luogo della prestazione di servizi dipende dalla circostanza che il destinatario sia o meno un soggetto passivo, lo *status* del destinatario è determinato sulla base degli articoli da 9 a 13 e dell'articolo 43 della direttiva 2006/112/CE». Il successivo art. 18⁹⁷ dispone le modalità di verifica del requisito soggettivo del cliente, poste in capo al gestore della piattaforma, facendo esplicito riferimento al numero di identificazione ai fini IVA quale elemento fondante e discriminante la qualifica del cliente. Come spiegato nelle *Explanatory notes*⁹⁸ della Commissione europea, pubblicate nel 2014, l'art. 18 del detto regolamento assume rilevanza nel caso in cui risulti necessario determinare lo *status* soggettivo del cliente, per una corretta applicazione delle norme riguardanti la territorialità e la potestà impositiva nella prestazione dei servizi. A tale fine, il gestore deve fare affidamento sul numero di identificazione IVA; inoltre, il

⁹⁶ Al fine di una corretta applicazione e erogazione del tributo.

⁹⁷ Art. 18 Reg. 282/2011: «(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 (1); 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 soggetto passivo qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo 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 (2); 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».

⁹⁸ Disponibile al link:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf consultato il 02/01/18.

secondo paragrafo dispone che il gestore può considerare il cliente non soggetto passivo dell'imposta se e solo se non dispone di informazioni contrapposte.

Dunque, il prestatore dei servizi oggetto di analisi ha la facoltà di considerare non soggetti passivi coloro che non comunicano il proprio numero di identificazione a fini IVA, stabilendo fin da subito se il pagamento dell'IVA scaturente dall'operazione sia di competenza propria oppure se spetta al destinatario del servizio. La possibilità di non considerare soggetti passivi coloro che non comunicano il numero di identificazione IVA, appunto, è una facoltà e non un obbligo: il prestatore del servizio, ossia il gestore della piattaforma, può trattare chi non comunica il proprio numero identificativo IVA come un soggetto passivo, ma, in tal caso, l'onere della prova ricade su di lui; dovendo, eventualmente, dimostrare lo *status* del destinatario avrà inevitabilmente la necessità di disporre di idonee informazioni al riguardo.

Appurata la disciplina IVA di questa particolare fattispecie, al fine di renderla maggiormente sicura e di più facile applicazione, non essendo ipotizzabile una modifica dell'Art. 9 della Direttiva IVA, si ritiene che possa essere una valida soluzione l'intervento sull'art. 12 che tratta la prestazione occasionale, introducendo un determinato valore il cui non-superamento, similmente alla franchigia, consente di determinare l'occasionalità dell'attività.

3.8 DIGITAL VAT PACKAGE

Presentato il 1° dicembre 2016, il c.d. *digital VAT package* fonda la sua disciplina su una Direttiva, un Regolamento di esecuzione e un Regolamento del Consiglio; inoltre, nel medesimo "pacchetto" è aggiunta un'ulteriore direttiva volta a disciplinare l'aliquota IVA sulle pubblicazioni on line. Il *digital VAT package* ha una duplice finalità: proseguire, nel solco tracciato dalla disciplina MOSS, alla creazione di uno spazio unico comunitario IVA basato sulla tassazione nel Paese in cui si realizza il consumo del bene o la fruizione del servizio; semplificare gli adempimenti amministrativo/fiscali per le piccole e

medie imprese⁹⁹. La creazione di un unico spazio per l'imposta IVA è un obiettivo lungamente discusso in sede comunitaria. In proposito si ricorda la Comunicazione della Commissione del 3 marzo 2010 intitolata "Europa 2020", dalla quale è scaturito il dibattito che ha portato alla redazione del "Libro Verde sul futuro dell'IVA", il quale risale al dicembre dello stesso anno. Successivamente la Comunità europea ha emanato la c.d. Comunicazione sul futuro dell'IVA, nel dicembre 2011. La Direttiva COM (2016) 757, che tratta il c.d. *digital VAT package*, modificando quanto previsto dalle Direttive 2006/112/CE e 2009/132/CE, ha come finalità l'intervento modificante determinati obblighi in materia IVA per la vendita di beni a distanza e per la prestazione di servizi. Contemporaneamente all'adozione della Direttiva n. 757, è stata adottata anche la Direttiva n. 758 che tratta l'applicabilità e la dimensione delle aliquote IVA alla cessione di prodotti editoriali quando commercializzati in forma digitale e completamente dematerializzata. La direttiva n. 757 insiste essenzialmente su tre differenti ambiti, ossia: servizi, diversi da quelli TTE, resi a consumatori finali; vendita di beni a distanza; importazioni di modico valore. La volontà, in relazione alle cennate categorie di operazioni, è quella di attribuire la rilevanza territoriale, ai fini IVA, nel Paese di consumo attraverso l'utilizzo del MOSS. Tra le principali motivazioni che hanno portato la Commissione ad emanare questa direttiva si trova la grande difficoltà delle piccole e medie imprese ad accedere al mercato dell'Unione europea, per via dei complessi obblighi IVA; inoltre, attraverso questa direttiva, si cerca di riequilibrare la competitività tra imprese comunitarie e non comunitarie. Le seconde, infatti, potendo realizzare cessioni di beni o prestazioni di servizi senza IVA all'interno del territorio comunitario, risultavano evidentemente e indebitamente avvantaggiate, rispetto alle imprese comunitarie. La proposta contenuta nella direttiva, per consentire alle piccole e medie imprese unionali di avere un adeguato accesso al mercato comunitario, consiste

⁹⁹ Vedi Spera M., Spaziantè F., *Digital VAT package: nuove proposte della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 15 del 2017, pag. 1-1422.

nell'introduzione, a partire dal 2018, di una franchigia per gli scambi intracomunitari, al di sotto della quale non si debbano sopportare gli oneri previsti dalla disciplina IVA. Inoltre, la proposta intende ampliare il campo d'applicazione del MOSS, a partire dal 2021, alla generalità delle prestazioni di servizi, nonché alla vendita a distanza di beni, indipendentemente dal fatto che queste operazioni siano realizzate da soggetti residenti nell'Unione europea o meno.

A partire dal 2021, inoltre, dovrebbe essere revisionato il sistema delle vendite a distanza; eliminando le due differenti soglie attualmente previste dalla Direttiva 2006/112/CE¹⁰⁰, dovrebbero essere rimosse le distorsioni conseguenti. Nella proposta rientra anche la volontà di eliminare l'esclusione dall'IVA per le importazioni di modico valore di beni provenienti da territori extracomunitari, potendo applicare, anche in questo caso, lo strumento MOSS. Le modifiche di breve termine, invece, insistono principalmente sull'attuale regime speciale previsto per i servizi TTE resi da un operatore non residente nello Stato del consumatore. A tal proposito, viene modificato l'art. 58 della Dir. 2006/112/CE, introducendo una soglia di 10 mila euro, al di sotto della quale l'operatore erogante dei servizi TTE può scegliere di non utilizzare il MOSS¹⁰¹. Quindi, l'inversione della rilevanza territoriale, dal Paese del prestatore a quello del committente, non si attua quando il prestatore dei servizi abbia conseguito ricavi nel Paese del committente per un importo inferiore ai 10 mila euro. Viene prevista, inoltre, la possibilità per i soggetti passivi non residenti nel territorio dell'Unione europea, che dispongono già di un numero identificativo IVA in uno dei Paesi comunitari, di poter accedere al regime MOSS; così facendo, viene parificata la disciplina per i soggetti comunitari ed extracomunitari. Infine, per agevolare le piccole e medie imprese che prestano servizi TTE¹⁰² e si avvalgono del regime MOSS, viene revisionato l'art. 24-ter,

¹⁰⁰ La quale prevedeva due differenti soglie per la tassazione nel luogo del consumo dei beni venduti a distanza; queste soglie erano pari a 35mila euro o 100mila euro. La scelta di optare per una o per l'altra soglia era a discrezione del singolo Paese; una tale disciplina così non armonizzata causava delle distorsioni nel mercato.

¹⁰¹ La facoltà di non applicare il regime speciale MOSS è subordinata al mantenimento sotto la soglia dei ricavi, con riferimento all'anno precedente e all'anno corrente.

¹⁰² Affinché possano beneficiare della facilitazione in oggetto (quindi, per essere

par. 1, lett. d), del Reg. 282/2011: tale articolo, nell'ambito MOSS, prevedeva delle presunzioni di localizzazione dei committenti di servizi TTE, le quali potevano essere confutate dal prestatore di detti servizi portando due elementi di prova non contraddittori. L'agevolazione diretta alle piccole e medie imprese consiste nella previsione di un solo elemento di prova al fine di confutare le presunzioni.

Concludendo, pur non facendo parte del *digital VAT package*, ma costituendo una sorta di suo completamento, la proposta di Direttiva Com. n. 758 prevede la possibilità per gli Stati di adottare e applicare un'aliquota IVA ridotta o super ridotta per i prodotti editoriali, senza alcun riferimento al tipo di supporto nel quale è inserito tale prodotto; viene dunque introdotta una deroga alla disciplina generale del commercio elettronico diretto, che prevede l'assimilazione di tutte le operazioni così realizzate alla prestazione di servizi, con esclusivo riferimento ai prodotti editoriali.

3.9 IL NUOVO CODICE DOGANALE DELL'UNIONE

A completamento della trattazione sull'imposizione indiretta del commercio elettronico merita un momento di considerazione il fatto che le operazioni di commercio elettronico indiretto, che si risolvono nell'importazione di beni materiali, sono soggette all'applicazione dei normali dazi previsti dal codice doganale. Premesso altresì che l'applicazione della tariffa daziaria non presenta problemi particolari, dovendosi limitare all'identificazione merceologica ed all'appuramento del Paese d'origine, merita considerare alcune innovazioni introdotte nella normativa con il nuovo Codice Doganale dell'Unione europea (in seguito c.d.u.) introdotto con il Reg. UE 952/2013, e avente efficacia decorrente dal 1° maggio 2016.

La riforma della disciplina doganale è stata dettata dalla necessità di un sistema normativo maggiormente snello e aderente alle necessità del mercato, tenuto conto dell'evoluzione dell'interpretazione del diritto dell'Unione. La precedente disciplina, contenuta nel Codice Doganale

considerate piccole o medie imprese) le imprese devono presentare ricavi annui relativi ai servizi TTE per un importo inferiore ai 100mila euro.

Comunitario (di seguito c.d.c.), introdotta dal Reg. CE 2913/1992, aveva il fine di armonizzare le discipline doganali degli Stati comunitari ed integrarne le procedure su una base condivisa. Nonostante le disposizioni generali della disciplina in oggetto siano contenute in fonti normative di diretta applicazione, la concreta attuazione delle stesse risultava demandata alle normative interne dei Paesi comunitari. Inoltre, data la differente applicazione concreta delle disposizioni comunitarie, specialmente in relazione al controllo doganale all'importazione, si è creato un sistema preferenziale verso i Paesi aventi dogane meno virtuose, essendo chiaramente più facile sfuggire ai controlli¹⁰³.

Uno degli obiettivi del C.D.U., era, appunto, l'eliminazione dei comportamenti concorrenziali tra dogane mediante un'applicazione univoca e standardizzata dei controlli da eseguire. Il nuovo Codice in trattazione, da un punto di vista squisitamente giuridico, risulta essere «un insieme coordinato di istituti giuridici, caratterizzato dagli obiettivi di sistematicità e di dotare il sistema doganale di un impianto di carattere generale»¹⁰⁴ in sostituzione della precedente frammentaria disciplina.

Tra le principali novità del C.D.U. sicuramente si rinviene la codificazione normativa, all'art. 22, comma 6, del Codice, del diritto al contraddittorio anticipato¹⁰⁵. L'art. 22, comma 6, dispone quanto segue: «Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente.

Il primo comma non si applica nei seguenti casi: a) se riguarda una decisione ai sensi dell'articolo 33, paragrafo 1; b) in caso di rifiuto del beneficio di un contingente tariffario qualora sia raggiunto il volume del

¹⁰³ Vedi Armella S., *Le principali novità del nuovo Codice Doganale dell'Unione*, in *Corriere Tributario*, n. 13 del 2016, pag. 1034 ss.

¹⁰⁴ cit. Armella S., *Le principali novità del nuovo Codice Doganale dell'Unione*, pag. 1035, op. cit.

¹⁰⁵ Detto principio risulta essere uno dei principi fondamentali del sistema legislativo comunitario.

contingente tariffario specificato di cui all'articolo 56, paragrafo 4, primo comma; c) se lo richiedono la natura o il livello della minaccia per la sicurezza dell'Unione e dei suoi residenti, per la salute umana, animale o vegetale, per l'ambiente o per i consumatori; d) se la decisione mira a garantire l'esecuzione di un'altra decisione per la quale sia stato applicato il primo comma, fatto salvo il diritto dello Stato membro interessato; e) se pregiudica indagini avviate per lottare contro le frodi; oppure f) in altri casi specifici».

L'inserimento del citato articolo ha garantito il recepimento dell'orientamento consolidato della Corte di Giustizia¹⁰⁶; viene, dunque, espressamente previsto normativamente il diritto alla difesa del contribuente prima dell'emissione dell'atto di accertamento. Il diritto al contraddittorio anticipato è sancito dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, specificamente all'art. 41 che dispone sul diritto del cittadino ad una buona amministrazione, prevedendo che «Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare: il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio; - il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni». L'espressa disposizione normativa a livello comunitario, tuttavia, non dovrebbe comportare alterazioni o modificazioni relativamente alla disciplina nazionale, in quanto detto principio/diritto era già stato espressamente previsto in materia doganale dal legislatore italiano attraverso l'inserimento dell'art. 12, comma 7¹⁰⁷, nello Statuto dei diritti del contribuente. Il diritto al contraddittorio anticipato deve

¹⁰⁶ Il riferimento attiene alla causa C-276/12, alla causa C-383/13 e alla causa C-349/07.

¹⁰⁷ Art. 12 comma 7 L. 31 luglio 2000, n. 212: «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

essere esercitato, nell'ambito doganale, in un tempo dimezzato rispetto alla previsione dell'articolo, ossia nel termine di trenta giorni¹⁰⁸. Con il c.d.u. viene modificata anche la disciplina dei termini di prescrizione dell'accertamento doganale. Il termine generale per la notifica dell'atto accertativo rimane triennale, ai sensi dell'art. 103, comma 1, del c.d.u.¹⁰⁹. Allo stesso articolo, al comma successivo, si dispone una deroga alla regola generale, la quale, testualmente, dispone: «Quando l'obbligazione doganale sorge in seguito a un atto che nel momento in cui è stato commesso era perseguibile penalmente, il termine di tre anni di cui al paragrafo 1 è esteso a minimo cinque anni e massimo dieci anni conformemente al diritto nazionale». La revisione del termine di prescrizione per l'accertamento doganale, dunque, è relativa esclusivamente alla fattispecie perseguibile penalmente. Come si evince dalla lettera della norma, la disposizione comunitaria rimanda agli ordinamenti nazionali la scelta del termine di prescrizione per la notifica dell'accertamento doganale (relativa solamente all'eventualità in cui sia contestato un reato), imponendo positivamente solo il limite minimo e il limite massimo. Una tale disposizione amplia notevolmente i poteri dell'agenzia doganale, la quale ha visto estendersi notevolmente il termine entro il quale è possibile accertare un'operazione. Nel nuovo Codice si può riscontrare anche una revisione dell'impianto sanzionatorio doganale, la cui previsione contenuta nell'art. 42 del c.d.u. recita: «Ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale. Tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive».

Possiamo notare come, anche in questo caso, sia riservata ai singoli ordinamenti la disciplina attuativa, la quale deve rispondere ai principi di effettività e di proporzionalità. Allo stesso articolo, al paragrafo 3, viene imposto ai singoli stati di adottare effettivamente queste misure sanzionatorie e, una volta fatto, comunicarle entro il 1° novembre 2016

¹⁰⁸ Vedi Armella S., *Le principali novità del nuovo Codice Doganale dell'Unione*, op. cit.

¹⁰⁹ Art. 103, comma 1, c.d.u.: «Nessuna obbligazione doganale può essere notificata al debitore dopo la scadenza di un termine di tre anni dalla data in cui è sorta l'obbligazione doganale».

alla Commissione europea¹¹⁰.

Con il nuovo Codice, viene revisionato anche il ruolo delle autorità doganali, che, come disposto dall'art. 3 del c.d.u., prevede che «le autorità doganali hanno la responsabilità primaria della supervisione degli scambi internazionali dell'Unione in modo da contribuire al commercio leale e libero, all'attuazione degli aspetti esterni del mercato interno, della politica commerciale comune e delle altre politiche dell'Unione comuni riguardanti il commercio e alla sicurezza dell'intera catena logistica. Le autorità doganali mettono in atto misure intese in particolare ai seguenti obiettivi: a) tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e dei suoi Stati membri; b) tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e dei suoi Stati membri; c) garantire la sicurezza dell'Unione e dei suoi residenti nonché la tutela dell'ambiente, ove necessario in stretta cooperazione con altre autorità; d) mantenere un equilibrio adeguato fra i controlli doganali e l'agevolazione degli scambi legittimi».

Il tema in oggetto si lega inscindibilmente al processo di revisione delle procedure doganali direzionato verso una totale telematizzazione¹¹¹ delle stesse nonché al fermo della merce solo nell'eventualità di verifica fisica¹¹². La telematizzazione delle procedure prevede che, a partire dal 1° maggio 2016, tutte le dichiarazioni sono presentate per via telematica e nell'eventualità di una verifica è previsto l'invio per mail dei documenti necessari.

Infine, è importante ricordare, la soppressione nel nuovo Codice degli istituti di dichiarazione incompleta e della procedura domiciliata; ora, tra le procedure semplificatrici troviamo solamente la dichiarazione semplificata. Tuttavia, per evitare la penalizzazione dei traffici commerciali, l'Agenzia delle dogane ha previsto che le dichiarazioni realizzate attraverso la c.d. procedura domiciliata, siano considerate automaticamente in dogana dichiarazioni normali¹¹³.

¹¹⁰ Eventuali modifiche alle disposizioni nazionali che disciplinano le sanzioni doganali dovranno altresì essere comunicate alla commissione.

¹¹¹ Vedi art. 46 c.d.u.

¹¹² Vedi dell'art. 188 c.d.u.

¹¹³ Vedi Armella S., *Le principali novità del nuovo Codice Doganale dell'Unione*, op. cit.

CAPITOLO QUARTO: NUOVA IMPOSIZIONE FISCALE - LA WEB TAX

4.1 LA WEB TAX

Dalla nascita del commercio elettronico si è tanto discusso relativamente alla possibilità di introdurre una forma di imposizione fiscale nuova, basata sulle transazioni digitali a-territoriali, la c.d. "web tax". Nonostante sia evidente che la soluzione alla problematica della tassazione dei redditi derivanti dall'attività digitale abbia necessariamente portata internazionale, troviamo diversi interventi normativi, realizzati dai singoli ordinamenti statali, che introducono unilateralmente la "web tax"¹¹⁴. A titolo meramente esemplificativo, si ricorda l'introduzione nel 2015 della *Diverted Profit Tax*, da parte del Regno Unito, la quale prevede l'assoggettamento all'aliquota del 25% in due casistiche: quando avviene lo spostamento di profitti realizzati nel Regno Unito, da parte di imprese multinazionali, verso Paesi a fiscalità privilegiata; quando l'amministrazione finanziaria rileva l'elusione della stabile organizzazione di un soggetto non residente. In India, invece, è stata introdotta la c.d. *Equalisation Levy Rules* la quale si concretizza in un prelievo nella misura del 6% sui corrispettivi elargiti in misura superiore a 1500 dollari da imprese residenti, per servizi di pubblicità on line, verso operatori non residenti.

Si analizza in seguito il percorso normativo realizzato dall'ordinamento italiano in relazione all'introduzione della *web tax*.

4.2 LA WEB TAX E L'ACQUISTO DI PUBBLICITA' ON LINE

Introdotta nel nostro ordinamento con la L. 23 dicembre 2013, n. 147¹¹⁵, la c.d. *web tax* risulta essere un aggregato dispositivo, sia ai fini IVA sia per quanto concerne le imposte sui redditi, riguardante le operazioni di acquisto di inserzioni pubblicitarie in internet nei rapporti B2B. Questa disciplina non ha mai trovato concreta applicazione poiché è stata inizialmente sospesa e poi soppressa dal D.L. 6 marzo 2014, n. 16 art. 2. Tuttavia, al fine di una corretta individuazione del percorso

¹¹⁴ Vedi Antonini M., Toschetti E., *Web Tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, in *Corriere Tributario*, n. 41 del 2017, pag. 3177.

¹¹⁵ Legge di stabilità 2014.

normativo che ha portato, successivamente, alla previsione dell'attuale *web tax*, sembra utile riportare alcuni degli aspetti salienti della disciplina in trattazione, anche se mai applicata. Riguardo al profilo IVA, si riscontra l'introduzione dell'art. 17-*bis*¹¹⁶ nel D.P.R. 633/72, il quale prevede che, nei rapporti B2B, i soggetti che vogliono acquistare servizi di pubblicità on line, possano farlo esclusivamente acquistando detti servizi da soggetti titolari di una partita IVA italiana. Lo stesso vincolo soggettivo imposto al compratore in relazione all'identificazione fiscale del venditore, è previsto per l'acquisto di spazi pubblicitari e per i *link-sponsor* che vengono visualizzati da utenti stabiliti sul territorio italiano durante la navigazione in rete. Quindi, si può affermare che l'art. 17-*bis* introduce idealmente un duplice obbligo: l'obbligo diretto per i committenti residenti (si ricorda che il rapporto così intrattenuto deve costituire un'operazione B2B) di acquistare i servizi in oggetto esclusivamente da soggetti titolari di una partita IVA italiana; l'obbligo indiretto ai soggetti non residenti di aprire una partita IVA presso l'amministrazione finanziaria italiana, ovvero, alternativamente, qualora l'operatore estero non disponga di una stabile organizzazione sul territorio italiano, nominare un rappresentante fiscale. La disposizione, pur introducendo questo duplice obbligo, non modifica le disposizioni IVA in tema di rilevanza territoriale per questo genere di servizi; infatti, ai sensi dell'art. 7-*ter* del D.P.R. 633/72¹¹⁷, che dispone la rilevanza territoriale nel Paese del committente, le prestazioni di servizi consistenti in pubblicità on line, rese da soggetti non residenti nei confronti di un soggetto passivo italiano, sono fiscalmente rilevanti in Italia. Inoltre, successivamente all'introduzione del *VAT Package*¹¹⁸, ai sensi di quanto previsto dall'art. 17, comma 2, D.P.R. 633/72, l'imposta viene applicata dal committente¹¹⁹, indipendentemente dal fatto che l'operatore non residente disponga o meno di una partita IVA italiana. Dunque,

¹¹⁶ Tale articolo è rubricato nel detto D.P.R. 633/72 come "Acquisto di pubblicità on line".

¹¹⁷ Art. 7-*ter* D.P.R. 633/72: «Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato».

¹¹⁸ La cui trattazione è rimandata al paragrafo 3.8 del capitolo III.

¹¹⁹ Attraverso il meccanismo del *reverse charge*.

dall'analisi fin qui condotta, sembra che l'art. 17-*bis*, non introducendo una deroga alla regola generale prevista dall'art. 17, comma 2, preveda una disciplina sostanzialmente incoerente: qualora un soggetto passivo italiano acquisti dei servizi di pubblicità in internet da un soggetto non residente, l'applicazione dell'imposta spetta al committente¹²⁰, indipendentemente dal fatto che l'operatore esercente questi servizi disponga di una partita IVA italiana. Il nuovo disposto dall'art. 17-*bis* sembra introdurre un inutile obbligo in capo ai prestatori non residenti di questi servizi che si sostanzia nella necessaria apertura di una partita IVA in Italia, senza avere però la possibilità di utilizzarla; questo obbligo può contrastare con i dettami dei principi della comunità europea. Inoltre, non è stato disposto alcun regime sanzionatorio per i committenti italiani che acquistano questi servizi da operatori non residenti non dotati di partita IVA italiana; la norma trattata, pertanto, sembrerebbe non avere alcun valore precettivo concreto. Con riferimento all'imposizione diretta, la norma introdotta con l'art. 1, comma 177, della L. 23 dicembre 2013, n. 147, per i soggetti operanti nel settore della pubblicità on line, al fine della determinazione dei prezzi di trasferimento relativi alle operazioni infragruppo non potrà più essere utilizzato il metodo del costo maggiorato, fatta salva, tuttavia, la possibilità di attivazione del c.d. *ruling standard*¹²¹. La norma in oggetto, con l'introduzione del divieto di utilizzare il metodo del costo maggiorato per la determinazione fiscale dei ricavi derivanti dalle operazioni infragruppo, non è in linea con quanto disposto in sede OCSE relativamente alla disciplina del *transfer pricing*; infatti, non dovrebbe essere prevista l'inadeguatezza di un metodo di valutazione *ex-ante*, ma la scelta del metodo da utilizzare dovrebbe basarsi sui seguenti fattori: punti di forza e di debolezza di ciascun metodo riconosciuto dall'OCSE; - la congruità del metodo scelto in applicazione alla fattispecie concreta; - scelta ponderata dei c.d. *comparables* indipendenti al fine di realizzare la

¹²⁰ Qualora, disponendo di una P. I italiana, dovesse emettere la fatt. relativa al servizio prestato addebitando l' IVA violerebbe l'art. 17, c. 2, e degli artt. 44 e 196 della Dir. 2006/112/CE i quali prevedono l'obbligo di applicazione del c.d. *reverse charge* per i servizi generici.

¹²¹ Disposta normativamente dall'art. 8, D.L. n. 269, 30 settembre 2003.

valutazione; la comparabilità delle transazioni realizzate con le operazioni utilizzate per la definizione, in comparazione, del prezzo di trasferimento. Inoltre, è concessa dall'OCSE la possibilità, per le multinazionali, di utilizzare metodi di valutazione terzi rispetto a quelli riconosciuti, nell'eventualità che tali metodi portino ad un risultato maggiormente attendibile e coerente con le rilevanze del mercato. Tuttavia, nell'idea sostenuta dal legislatore, l'esclusione dell'applicabilità del metodo di comparazione del costo maggiorato avrebbe comportato un incremento della base imponibile su cui applicare l'imposta¹²².

Il destinatario italiano della disposizione trattata può essere una società residente o una stabile organizzazione di un soggetto non residente, inserite in un contesto di gruppo societario. Appurato questo, la norma in questione mostra un ambito applicativo molto ristretto, essendo necessaria la presenza di una società italiana o di una stabile organizzazione di un'impresa estera all'interno del nostro territorio, che, inserite in un contesto consolidato, realizzino operazioni di compravendita di servizi pubblicitari on line infragruppo. Conseguenza di quanto appena detto, e in virtù dell'art. 7 del decreto "Destinazione Italia" in vigore dal 24 dicembre 2013 - il quale estende l'ambito applicativo del c.d. *ruling* internazionale anche alla valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che, ai sensi dell'art. 162 del T.u.i.r., configurano la presenza di una stabile organizzazione - le imprese non residenti, che offrono servizi di pubblicità on line all'interno del nostro territorio per il tramite di un'entità controllata residente, possono avvalersi del *ruling* sia per definire la sussistenza o meno di una stabile organizzazione (occulta), sia per stabilire *ex-ante* la misura dei corrispettivi elargiti o ricevuti nelle operazioni infragruppo.

In conclusione, sia per quanto visto ai fini IVA, sia per quanto appena visto in relazione alla tassazione diretta, le disposizioni introdotte non sembra possano risolvere il problema di un'equa imposizione dei redditi derivanti dai servizi di pubblicità on line, e, più in generale, per quanto

¹²² Vedi Tomassini A., Iaselli G., <Web-Tax> in cerca d'autore, in *Corriere Tributario*, n. 4 del 2014, pag. 297 ss.

concerne il commercio elettronico diretto; solamente una normativa sovranazionale, data l'intrinseca caratteristica a- territoriale del commercio elettronico, può portare ad un equo e funzionante sistema impositivo¹²³.

4.3 LA PROCEDURA DI COOPERAZIONE E COLLABORAZIONE RAFFORZATA

La c.d. “Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata”, impropriamente definita *web tax*, introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 1 *bis* del D.L. 24 aprile 2017, n.50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, prevede che, con riferimento alle società non residenti, rientranti nel perimetro di gruppi multinazionali con ricavi superiori al miliardo di euro, che effettuano operazioni commerciali all'interno del territorio italiano per un ammontare non inferiore a 50 milioni di euro su base annuale per il tramite di società controllate o stabili organizzazioni ivi situate (di società estere facente parte del medesimo gruppo), hanno la possibilità di rivolgersi all'Agenzia delle entrate per la valutazione della sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Qualora si rinvenga la presenza della stabile organizzazione, si possono sanare le violazioni realizzate relativamente all'omessa dichiarazione dei redditi della stabile organizzazione, fino a questo momento, occulta¹²⁴. Nonostante questa norma sembrasse rivolta specificamente alle imprese multinazionali operanti principalmente nel settore digitale (dato risultante dagli atti parlamentari preparatori), al momento dell'approvazione, si è sancito che il procedimento istruttorio/accertativo ivi previsto fosse diretto alla generalità delle imprese di rilevanti dimensioni, prescindendo dal settore in cui operano¹²⁵.

La possibilità di richiesta all'Agenzia delle Entrate è subordinata, ai sensi del comma 11 dell'art. 1-*bis* citato, al fatto che nessuno dei soggetti

¹²³ Vedi Tomassini A., Iaselli G., <Web-Tax> in cerca d'autore, op. cit.

¹²⁴ Vedi Ficai G., Rossi L., *Web Tax: prime considerazioni*, in *Bollettino tributario*, n.18 del 2017, pag. 1321-1325.

¹²⁵ D'Orsogna M., Sepio G., *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *Il Fisco*, n.31 del 2017, pag. 1-3020

appartenenti al gruppo multinazionale abbia avuto formale conoscenza di ispezioni, accessi, verifiche, dell'inizio di qualsiasi attività di controllo/accertamento o dell'avvio di procedimenti penali¹²⁶ connessi all'ambito applicativo della richiesta all'Agenzia¹²⁷.

Nell'eventualità in cui, a seguito dell'incontro presso l'Agenzia delle entrate, sia riscontrata l'effettiva presenza di una stabile organizzazione nel territorio italiano, l'Amministrazione è tenuta ad inviare un invito al contribuente¹²⁸ finalizzato a definire, attraverso la procedura del contraddittorio, l'ammontare dei debiti tributari attribuibili alla stabile organizzazione. La norma non dispone esplicitamente le modalità di determinazione del reddito, per cui, in sede di accertamento, si dovrà fare riferimento alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, nonché agli articoli 152 e 162 del T.u.i.r.¹²⁹ La definizione di tali debiti, tramite sottoscrizione di atti di accertamento con adesione¹³⁰, è relativa ai periodi d'imposta per i quali la dichiarazione non è più presentabile (in quanto scaduti i termini di presentazione). L'estinzione dell'obbligazione tributaria attribuita alla stabile organizzazione, definita attraverso la procedura sopraindicata, comporta diversi benefici in capo al soggetto passivo: innanzitutto vengono ridotte del 50% le sanzioni amministrative minime ordinarie che risultano applicabili alla fattispecie dell'accertamento con adesione ai sensi dell'art. 2, comma 5, D.lgs. n.218/1997; conseguentemente, la sanzione prevista per l'omessa dichiarazione¹³¹ nella misura dal 120% al 240% dell'imposta accertata, risulta pari ad un sesto del minimo, ossia al 20% dell'imposta accertata. In assenza di questa norma speciale e derogatoria rispetto alla disciplina ordinaria, l'applicazione della sanzione, a seguito della contestazione di

¹²⁶ Questo rappresenta un elemento di criticità in quanto tali limitazioni non sono previste per l'istituto del

ravvedimento operoso, con il quale la Procedura mostra molti elementi comuni; sarebbe auspicabile che tale condizione ostativa fosse limitata alla notificazione dell'atto impositivo. In proposito vedi Antonini M., Toschetti E., *Web Tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, op. cit.

¹²⁷ Vedi Ficai G., Rossi L., *Web Tax: prime considerazioni*, op. cit.

¹²⁸ Tale procedura è disciplinata dall'art. 5, comma 1, del D.lgs. n. 218 del 19 giugno 1997.

¹²⁹ Vedi Antonini M., Toschetti E., *Web Tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, op. cit.

¹³⁰ L'accertamento con adesione è disposto normativamente dal D.lgs. n.218, del 19 giugno 1997.

¹³¹ Disposta dall'art. 1, comma 1, D.lgs. n.471 del 18 dicembre 1997.

sussistenza di una stabile organizzazione occulta da parte dell'Agenzia delle entrate, per l'omessa dichiarazione risulterebbe pari ad un terzo del minimo, ossia al 40% dell'imposta accertata. Oltre alla riduzione delle sanzioni, è prevista dall'art. 1-*bis*, comma 7¹³², la non punibilità del reato di omessa dichiarazione¹³³.

Al fine dell'estinzione del debito tributario, la norma richiama l'art. 8 comma 1, del D.lgs. n.218/1997 il quale prevede che le maggiori imposte accertate con adesione, i relativi interessi e le conseguenti sanzioni debbano essere assolte con versamento del totale dovuto (senza quindi poter beneficiare di alcuna forma di rateazione) entro 20 giorni dalla stipula dell'accertamento con adesione¹³⁴. In seguito al pagamento dell'obbligazione tributaria posta in capo alla stabile organizzazione, il contribuente ha la possibilità di accedere al regime di adempimento collaborativo¹³⁵, «a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi» (comma 10) previsti come limiti per l'accesso a tale regime. Inoltre, sia la mancata sottoscrizione dell'accertamento con adesione sia il parziale/omesso versamento di quanto dovuto sono cause di decadenza dai benefici previsti dalla norma, con riferimento all'applicabilità delle azioni penali e con riferimento alla misura delle sanzioni. In tale ipotesi, l'Agenzia delle entrate accerta le maggiori imposte, interessi e sanzioni entro il 31 dicembre dell'anno seguente a quello di invio dell'invito per l'accertamento con adesione. A questo punto risulta importante ricordare che, in base alla disciplina generale, l'accertamento con adesione, nell'ambito di una verifica relativa alla sussistenza di una stabile organizzazione occulta nel territorio dello Stato, non costituisce a prescindere una causa di non

¹³² Detto articolo recita come segue: «Il reato di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non è punibile se i debiti tributari della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono estinti nei termini di cui al comma 6 del presente articolo».

¹³³ Disciplinato dall'art. 5 del D.lgs. n.74 del 10 marzo 2000.

¹³⁴ Nonostante la procedura si concluda con un accertamento con adesione non è possibile beneficiare della rateizzazione prevista, proprio con riferimento all'accertamento con adesione, dall'art. 8, comma 2, D.lgs. n.218 del 19 giugno 1997, il quale concede la possibilità di rateizzare maggiori imposte accertate, interessi e sanzioni nell'arco massimo di 4 anni.

¹³⁵ Disposto dagli artt. da 3 a 7 del D.lgs. n.128 del 5 agosto 2015.

punibilità del reato di omessa dichiarazione. L'accertamento con adesione in una tale situazione risulta un'attenuante nella definizione della pena, ma anche una *conditio sine qua non* per la richiesta di patteggiamento, disciplinata dall'art. 444 c.p.c.

Sempre restando nell'ambito della disciplina ordinaria, l'art. 13, comma 2, del D.lgs. 74/2000 prevede la non punibilità per i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione¹³⁶, previo intero pagamento di imposta accertata, interessi relativi e sanzioni derivanti, attraverso il c.d. ravvedimento operoso, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello considerato. La non punibilità di questi reati, dunque, ai sensi dell'art. 13, comma 2, è limitata temporalmente ad un solo anno costituente il periodo d'imposta. Grazie alla norma speciale, invece, la non punibilità del reato di omessa dichiarazione, previo adempimento totale dell'obbligazione tributaria, è estesa a più periodi d'imposta, essendo, così, maggiormente favorevole al contribuente.

Dal punto di vista del contribuente, qualora questo dovesse presentare i requisiti richiesti dal citato art. 1-*bis*, la procedura presenta sicuramente notevoli vantaggi in tema di punibilità dei reati nonché per quanto concerne la definizione delle sanzioni. Tuttavia, l'effettiva presentazione di istanza d'accesso alla procedura, può comportare, parallelamente, molteplici aspetti negativi. Innanzitutto, i benefici appena citati hanno come presupposto una positiva conclusione della procedura stessa; in mancanza di accordo fra contribuente e Amministrazione finanziaria, in merito alla dimensione dell'obbligazione tributaria ascrivibile alla soggettività della stabile organizzazione occulta, l'Agenzia delle entrate proseguirà con l'accertamento delle imposte dovute, relative ai periodi d'imposta che si sarebbero dovuti accertare mediante l'adesione del contribuente ai sensi di quanto previsto dall'art. 1-*bis*, con l'applicazione delle sanzioni ordinariamente previste; detto accertamento deve essere realizzato entro il termine del 31 dicembre dell'anno seguente a quello in cui l'invito è stato notificato.

¹³⁶ Disciplinati rispettivamente dagli artt. 4 e 5 del D.lgs. 74/2000.

Inoltre, qualora la procedura non abbia esito positivo, sono pienamente rilevanti a fini penali-tributari le violazioni poste in essere dal contribuente; in una siffatta circostanza non è ipotizzabile l'applicazione del quanto previsto dall'art. 1-bis, comma 7, e nemmeno la discriminante prevista dall'art. 13, comma 2, D.lgs. 74/2000, essendo, in questo caso, la procedura in sé costituente l'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo. Conseguenza diretta di quanto appena detto, è onere e interesse del contribuente perfezionare la Procedura per arrivare ad un accordo con l'Amministrazione finanziaria. Con riferimento ai periodi di imposta che possono rientrare nell'applicazione della Procedura in oggetto, si rileva quanto dispone l'art. 1-bis: «i periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni». Dunque, sembrano essere ricompresi nell'ambito applicativo della Procedura i periodi d'imposta (anche se già prescritti) per i quali sono scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, alla data di invio dell'invito alla Procedura. Nell'eventualità in cui, invece, si ritenga che la Procedura è applicabile ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione della dichiarazione ma non ancora caduti in prescrizione, si creerebbero delle problematiche dal punto di vista penale tributario. Il disallineamento temporale che intercorre tra i termini di prescrizione per l'accertamento tributario e gli stessi termini nell'ambito di reati tributari (termini in questo caso maggiori) può creare, per quanto concerne le annualità non più accertabili dal punto di vista tributario, ma non ancora prescritte per la disciplina penale, delle concrete difficoltà applicative della disposizione. Infatti, in questa particolare e residuale fattispecie, il perfezionamento della Procedura (perfezionata, dunque, con particolare riferimento ai periodi d'imposta non prescritti nell'ambito esclusivamente tributario) non dovrebbe consentire l'impossibilità di esercizio dell'azione penale (riferita al periodo d'imposta prescritto in ambito tributario, ma ancora rilevante sotto il profilo penale); infatti, la disciplina prevista per questa procedura non contiene l'esplicita disposizione di non punibilità anche per i reati non ancora prescritti, riferiti a periodi d'imposta che non sono oggetto della procedura.

4.4 L'IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI DIGITALI

L'imposta sulle transazioni digitali, altrimenti detta (questa volta in maniera propria) *web tax*, è stata introdotta nel nostro ordinamento con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205¹³⁷, commi da 1011 a 1017 all'art. 1 di tale legge. Tale imposta sulle transazioni digitali, disposta espressamente dal comma 1011, è applicata alla generalità delle imprese eroganti servizi digitali, siano esse residenti o non residenti (ma, in questo caso, operanti nel territorio nazionale tramite stabili organizzazioni)¹³⁸. I soggetti esclusi dalla platea applicativa dell'imposizione, ai sensi del comma 1011, sono «soggetti che hanno aderito al regime di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n.190, e dai soggetti di cui all'articolo 27 del decreto-legge 6 luglio 2011, n.98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n.111¹³⁹, nonché di soggetti non residenti senza stabile organizzazione nel territorio».

L'imposta si applica, ai sensi del comma 1013, con un'aliquota impositiva pari al 3% sul corrispettivo erogato dal soggetto residente al fornitore di servizi digitali, nell'ambito di transazioni B2B. Il corrispettivo su cui si applica l'aliquota è al netto dell'IVA. I soggetti incisi da questa imposta sono i soggetti eroganti i servizi di cui al comma 1011, che nel corso di un anno solare abbiano realizzato un numero di transazioni superiore alle 3000 unità.

La rilevanza territoriale nella disciplina della *web tax* è attribuita al luogo del committente. Per quanto concerne l'oggetto della transazione cui è applicabile la *web tax*, ossia, ai sensi dell'art. 1, comma 1011, alla prestazione di servizi effettuata tramite mezzi elettronici, questi vengono definiti al comma successivo, che dispone «si considerano servizi prestati tramite mezzi elettronici quelli forniti attraverso internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile

¹³⁷ Altrimenti, Legge di bilancio 2018.

¹³⁸ A tal proposito, si rimanda al paragrafo seguente, che tratta le modifiche apportate ai criteri di individuazione di una stabile organizzazione.

¹³⁹ Non sono incisi da tale tributo i contribuenti che hanno aderito al regime forfettario, coloro che hanno aderito al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità.

da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione». La previsione puntuale di quali prestazioni di servizi, realizzate per mezzo della tecnologia dell'informazione, rientranti nell'ambito applicativo della disposizione di che trattasi è demandata al Ministro dell'economia, il quale dovrà individuarle tramite decreto da emanare entro il 30 aprile 2018.

Il momento di prelievo dell'obbligazione tributaria, ai sensi del comma 1014, scaturente da questi presupposti impositivi, è contestuale all'atto di pagamento del corrispettivo; il committente deve operare una ritenuta, in misura pari all'aliquota, sull'ammontare corrisposto al prestatore di servizi¹⁴⁰, con la sola eccezione prevista per l'eventualità in cui il prestatore di servizi indichi nella fattura di non oltrepassare i limiti previsti per l'assoggettabilità alla *web tax*, di cui al comma 1013¹⁴¹. I committenti, operanti quali sostituti d'imposta in luogo del prestatore, sono tenuti a versare l'imposta trattenuta entro il 16 del mese susseguente a quello in cui è avvenuto il pagamento.

Con riferimento alla disciplina dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso relativi all'imposta in oggetto, ai sensi del comma 1016, è applicabile la disciplina prevista in materia IVA, in quanto essenzialmente compatibile.

Le disposizioni relative alla *web tax* troveranno applicazione concreta, ai sensi del comma 1017, a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della pubblicazione del decreto del Ministro dell'economia (comma 1012) nella Gazzetta Ufficiale¹⁴². Viene inoltre previsto, al comma successivo, il 1018, che l'attuazione della disciplina della *web tax* non deve comportare ulteriori oneri finanziari alle casse erariali; pertanto l'amministrazione finanziaria dovrà provvedere agli adempimenti necessari con le risorse umane, tecnologiche e finanziarie

¹⁴⁰ Sembra utile precisare l'obbligo di rivalsa, in capo al committente, sul prestatore del servizio.

¹⁴¹ Una tale esclusione, basata sull'autocertificazione del prestatore del servizio di non superare le 3000 operazioni, può generare problemi nella concreta applicazione della norma; infatti, un tale aspetto è estremamente difficile da monitorare, con particolare riferimento agli operatori non residenti. In proposito, vedi Tomassini A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, in *Corriere Tributario*, n.3 del 2018, pag. 169

¹⁴² Teoricamente, quindi, a far data dal 1 gennaio 2019.

disponibili a legislazione corrente.

L'imposta trattata sembra avere le caratteristiche di una forma di imposizione indiretta, in quanto presuppone come base imponibile l'intero corrispettivo percepito dal prestatore di servizi digitali; inoltre, non essendo previsto il credito d'imposta per questa fattispecie impositiva¹⁴³, rischia di sembrare una forma di duplicazione dell'IVA, generando conseguenti problemi di incompatibilità con i principi comunitari¹⁴⁴.

Questa disciplina, come esposto nel bollettino flash n. 9 dell'Ufficio parlamentare di bilancio, mostra alcune peculiarità negative. Uno degli aspetti di maggior rilievo insiste sulla forma del prelievo, ossia sulla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, che sembrerebbe essere un ultimo disperato tentativo di tassare i proventi realizzati nel territorio statale da imprese estere, che non palesano i redditi prodotti in una stabile organizzazione ivi situata. Una tale disposizione, riguardando anche, come visto in precedenza, le imprese residenti, potrebbe costituire una forma di discriminazione fra imprese residenti e non residenti; le prime, infatti, oltre ad essere soggette all'imposizione della *web tax*, sono assoggettate ad altre forme di imposizione diretta¹⁴⁵, subendo dunque una tassazione maggiore. Questo problema si genera per via della non concessione del credito d'imposta per la *web tax* pagata, che così va a costituire una sorta di sovraimposta indiretta. Le imprese non residenti, invece, subiscono solo il prelievo disposto dalla *web tax*, il cui costo può essere facilmente traslato sui committenti, con un modico aumento del prezzo del servizio¹⁴⁶. Per comprendere meglio la possibile disparità di trattamento subita dalle imprese residenti italiane si riporta un esempio: ipotizziamo due imprese, una residente ed una estera, che forniscano servizi digitali soggetti all'imposizione della *web tax* e che presentino lo stesso margine di profitto sulle operazioni pari a, sempre per ipotesi, 30%. L'impresa estera, su un corrispettivo ipotetico di 100euro (IVA

¹⁴³ Cfr. D.D.L. n. 2526, art. 88 *bis*, comma 14, il quale, invece, inizialmente prevedeva la concessione del credito d'imposta.

¹⁴⁴ Vedi Tomassini A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, op. cit.

¹⁴⁵ In particolare IRES ed IRAP.

¹⁴⁶ Vedi Telch F., *Imposta sulle transazioni digitali: la web tax*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 3 del 2018, pag. 85

esclusa) deve corrispondere, a titolo della *web tax*, un'imposta pari a 3euro, che corrisponde ad un'imposizione sul reddito pari al 10%. L'impresa residente invece, non potendo beneficiare del credito d'imposta relativo alla *web tax*, subisce una tassazione sui redditi pari al 27,9% (data dall'imposizione IRES sommata all'imposizione IRAP) a cui si somma un ulteriore 10% dato dall'imposizione della *web tax*, arrivando ad un'aliquota complessiva del 37,9%.

L'imposta trattata mostra le caratteristiche di un'imposta settoriale, poiché assume come presupposto impositivo solo una piccola parte del mondo dell'economia digitale, quale la prestazione di servizi di cui al comma 1012 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2017, n.205. Inoltre, essendo demandata al Ministro dell'economia e delle finanze la puntuale individuazione dei servizi rientranti nell'ambito applicativo della disciplina, possono generarsi dei dubbi di costituzionalità della norma, rispetto al principio della riserva di legge, sancito all'art. 23 Cost. Infatti, il Decreto del Ministro risulta un atto di normazione secondaria e si dispone che debba individuare le fattispecie di prestazioni da assoggettare ad imposizione¹⁴⁷.

4.5 LE MODIFICHE APPORTATE ALL'ART. 162 T.U.I.R. DAL COMMA 1010 - L. 27 DICEMBRE 2017, N. 205

Attraverso quanto disposto dall'art. 1, comma 1010, della L.27 dicembre 2017, n. 205, vengono apportate delle modifiche, possiamo dire rivoluzionarie, ai criteri di individuazione di una stabile organizzazione, disposti dall'art. 162 del T.u.i.r. Tali modifiche intervengono attraverso una modificazione delle disposizioni dell'art. 162; ai sensi dell'art. 1, comma 1010 «all'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n.917, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 2, dopo la lettera f) è aggiunta la seguente: f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso»».

¹⁴⁷ Vedi Tomassini A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, op. cit.

Dunque, dalle modifiche apportate all'art. 162 del T.u.i.r., costituisce una stabile organizzazione qualsiasi entità che disponga di una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato, costituita in modo tale da non presentare alcuna consistenza fisica. Al fine di individuare la presenza di una stabile organizzazione all'interno del territorio dello Stato, si dovrà valutare la stabilità e la continuità dell'attività, nonché la dimensione economica della stessa, potendo ora prescindere dall'effettiva presenza fisica. Una siffatta disposizione può inibire ai contribuenti la possibilità di realizzare manipolazioni finalizzate a non rivelare la presenza di una stabile organizzazione.

Pur mostrando positivamente un carattere molto innovativo, la lettera della novella appare quanto meno ambigua. Anzitutto, quanto disposto dal comma 2, lett. *f-bis*, introduce un nuovo criterio di individuazione di una stabile organizzazione completamente slegato, e con caratteristiche che oseremmo dire derogatorie, rispetto a quanto previsto in via generale dal precedente comma 1, che rimane tutt'ora ancorata al requisito fisico della "sede fissa d'affari".

L'inserimento di una siffatta disposizione all'interno dell'elencazione positiva ed esemplificativa delle lettere da a) ad f) dell'art. 162 appare non troppo coerente, per via del fatto che l'enunciato, fino alla lettera f), risulta quale logica esemplificazione di quanto disposto dal primo comma, mentre la lettera *f-bis* non mostra assolutamente le stesse caratteristiche. Infatti, la novella di cui alla citata lettera *f-bis*, introducendo quale ulteriore criterio per la sussistenza della stabile organizzazione la continuativa e significativa presenza economica "costruita in modo tale da non fare risultare la sua consistenza fisica" e derogando, come detto, al precetto generale legato alla presenza fisica sul territorio, può essere definita come norma speciale volta ad individuare e sottoporre a tassazione molte fattispecie economiche presenti sul *web* e decisamente sfuggenti al fisco.

La norma in commento, pertanto, potrebbe essere interpretata come diretta a "scovare" e disciplinare le stabili organizzazioni occulte, ovvero quelle stabili organizzazioni volutamente costruite senza consistenza fisica ed

esclusivamente a fini elusori; con tale interpretazione si finirebbe per circoscrivere il campo applicativo della norma alla lotta nei confronti dei fenomeni patologici rinvenibili tra gli operatori del mercato elettronico e non, invece, per ampliare la potestà impositiva dello Stato anche ai business che non mostrano alcun tipo di consistenza fisica nel territorio nazionale.

4.6 LA POSIZIONE DEGLI ORGANISMI INTERNAZIONALI SULLA MODIFICA DEL CRITERIO PER RILEVARE UNA STABILE ORGANIZZAZIONE

Una disposizione come quella appena vista inserita nell'ordinamento italiano, dal carattere innovativo e generale, sembra essere coerente e perfino anticipare, almeno parzialmente, le future disposizioni riguardanti la sussistenza di una stabile organizzazione in ambito comunitario.

A seguito delle 15 Azioni BEPS, e specialmente nel documento “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*” che costituisce il *report* finale reso nel 2015 relativo l’Azione 1, si è discussa la possibilità di ampliare il criterio di sussistenza di una stabile organizzazione, in considerazione del fatto che «in molti modelli di *business* dell’economia digitale, una società non residente può interagire con i clienti di un Paese in remoto attraverso un sito web o altri mezzi digitali senza mantenere una presenza fisica nel Paese...Le leggi nazionali della maggior parte degli Stati richiedono un certo grado di presenza fisica affinché i profitti aziendali siano soggetti a tassazione.

Inoltre, ai sensi degli articoli 5 e 7 del modello di convenzione fiscale dell’OCSE, una società è soggetta ad imposizione fiscale sui profitti delle sue attività in un Paese di cui non è residente solo se ha una stabile organizzazione in tale paese»¹⁴⁸. In buona sostanza, con riferimento all’attività economica digitale e dematerializzata, si è proposto l’ancoraggio della stabile organizzazione ad elementi

¹⁴⁸ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 184, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

prescindenti la presenza fisica della stessa sul territorio dello Stato. Inoltre, è stata proposta e concordata una modifica alle eccezioni relative alla stabile organizzazione, consistenti nell'elenco di attività ausiliarie e preparatorie la cui sussistenza non genera la presenza di una stabile organizzazione, in considerazione del fatto che «un altro problema specifico sollevato dal cambiamento dei modi in cui le imprese sono condotte è se determinate attività, che sono state precedentemente considerate preparatorie o ausiliarie (e quindi beneficiano delle eccezioni alla definizione di stabile organizzazione), potrebbero essere componenti sempre più significative delle imprese nell'economia digitale»¹⁴⁹.

Pertanto le eccezioni potranno essere fatte valere esclusivamente per le attività che sono effettivamente e concretamente di carattere preparatorio o ausiliario; non avendo, quindi, valenza *erga omnes*, si potrà stabilire la sussistenza di una stabile organizzazione anche qualora l'attività inserita nell'elenco delle attività ancillari costituisca una parte fondamentale del *core business* dell'impresa.

A questo fine viene proposta l'introduzione di una nuova norma anti-frammentazione per garantire che non sia possibile beneficiare di queste eccezioni attraverso la frammentazione delle attività commerciali fra imprese strettamente collegate¹⁵⁰, così che, anche la possibilità di realizzare la sopracitata pratica elusoria della frammentazione delle attività parrebbe significativamente ridimensionata.

Nel documento in commento si asserisce anche che «l'opzione di modificare le eccezioni alla definizione di stabile organizzazione per garantire che siano disponibili solo per le attività che sono di fatto di natura preparatoria o ausiliaria, adottata a seguito del lavoro sull'azione 7 del progetto BEPS dovrebbe essere attuata attraverso l'attuale rete di trattati fiscali in modo sincronizzato ed efficiente attraverso la conclusione dello strumento multilaterale che modifica le disposizioni dei trattati fiscali (precedentemente esistenti) ai sensi dell'azione 15»¹⁵¹.

¹⁴⁹ Cit. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 260, op. cit.

¹⁵⁰ Vedi OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 217, op. cit.

¹⁵¹ Cit. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 -

«Nell’ambito dell’azione 7, è stato osservato che si dovrebbe considerare se determinate attività che erano precedentemente considerate preparatorie o ausiliarie ai fini di tali eccezioni potrebbero essere componenti sempre più significative delle imprese nell’economia digitale e, in caso affermativo, in quali circostanze tali attività possono essere considerate attività principali»¹⁵² e quindi costituire una stabile organizzazione. Ritornando alla modifica al criterio di sussistenza di una stabile organizzazione, in relazione al fatto per il quale «sia possibile generare una grande quantità di vendite senza una presenza imponibile...solleva dubbi sul fatto che le attuali prescrizioni normative continuino ad essere appropriate nel contesto dell’economia digitale»¹⁵³, sono stati presi in esame differenti elementi utili a dimostrare una elevata interazione tra un’entità economica e l’economia nazionale. In seguito si espongono le principali caratteristiche degli elementi che possono indicare una significativa presenza economica nel territorio dello Stato dell’impresa non residente, pur in assenza di una consistenza fisica. Questi elementi vengono esposti nel capitolo 7 del documento *Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy*, e possono ricollegarsi a tre principali categorie: a) *revenue-based factors*; b) *digital factors*; c) *user-based factors*.

Il paragrafo 278, trattando i *revenue-based factors*, dispone quanto segue: «In generale, le entrate generate in un Paese, di rilevante entità, potrebbero essere considerate uno dei più chiari indicatori potenziali dell’esistenza di una presenza economica significativa»¹⁵⁴. Più avanti, allo stesso paragrafo: «In tali circostanze, i ricavi realizzati in un Paese (da un’impresa non residente) sono un potenziale fattore per stabilire il nesso territoriale sotto forma di una significativa presenza economica nel Paese interessato. Le entrate monetarie non saranno sufficienti per stabilire il nesso territoriale, ma potrebbero essere considerate un fattore

2015 Final Report, Executive summary, pag. 13, op. cit.

¹⁵² Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 210, op. cit.

¹⁵³ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 255, op. cit.

¹⁵⁴ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 278, op. cit.

di base che, se combinato con altri fattori, potrebbe potenzialmente essere utilizzato per stabilirlo. Inoltre, l'utilizzo delle entrate come fattore di base potrebbe limitare i costi di *compliance* dei contribuenti ed offrire un elevato grado di certezza fiscale per le attività transfrontaliere»¹⁵⁵.

Nel tentativo di sviluppare un simile criterio, si sono poste alcune questioni di natura sostanziale; infatti, per quanto riguarda il criterio reddituale c.d. *Transaction covered* (letteralmente transazioni coperte) «un approccio che potrebbe essere preso in considerazione nella definizione di un fattore di reddito di base consiste nell'includere solo i ricavi generati dalle transazioni digitali concluse con i clienti nazionali attraverso la piattaforma digitale di un'azienda». Tuttavia, «un simile approccio tratterà le transazioni digitali in modo diverso dalle transazioni per corrispondenza», sebbene consentano entrambe di effettuare transazioni senza una consistenza fisica nel Paese dove è situato il cliente. «Di conseguenza, per garantire che i contribuenti in situazioni simili che effettuano operazioni analoghe saranno soggetti a livelli di tassazione simili, potrebbe essere preferibile definire il fattore in modo tale da includere tutte le entrate generate da transazioni a distanza concluse dall'impresa non residente», quindi non considerando esclusivamente le operazioni di commercio elettronico diretto, ma anche quelle di commercio elettronico indiretto.

Sulle transazioni coperte si innesta la questione del c.d. *Level of the threshold* (letteralmente livello della soglia) infatti, «l'elemento principale del fattore entrate potrebbe essere il reddito lordo generato da transazioni remote concluse con i clienti del Paese interessato. Tale importo dovrebbe essere inquadrato in termini assoluti e in valuta locale, al fine di ridurre al minimo il rischio di manipolazioni. Un obiettivo chiave nel fissare il livello della soglia sarebbe di fissarlo ad un livello sufficientemente elevato per ridurre al minimo l'onere amministrativo per le amministrazioni finanziarie, nonché l'onere della conformità ed il

¹⁵⁵ Cit. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 278, op. cit.

livello di incertezza per il contribuente, garantendo al tempo stesso che il nesso territoriale non venga creato per quelle fattispecie che genererebbero entrate fiscali minime. La dimensione del mercato potrebbe essere anche un fattore rilevante nel fissare il livello della soglia di ricavi. Inoltre, data la mobilità e la flessibilità nella scelta dell'ubicazione delle funzioni automatizzate relative alle attività generatrici di reddito nell'economia digitale, il fattore potrebbe essere applicato su base di gruppo, per evitare qualsiasi rischio di frammentazione artificiale delle attività di vendita tra una molteplicità di entità affiliate non residenti»¹⁵⁶.

Un simile criterio reddituale comporta, evidentemente, la necessaria capacità di un Paese di misurare e quantificare le attività di vendita a distanza dell'impresa non residente. Pertanto «un possibile approccio per affrontare questa sfida potrebbe essere quello di introdurre un sistema di registrazione obbligatorio per le imprese che soddisfano i criteri che danno origine ad una significativa presenza economica»¹⁵⁷.

Oltre ai fattori reddituali, nel documento vengono proposti anche alcuni *Digital factors* su cui poter basare la sussistenza di una presenza economica significativa all'interno dell'economia di un Paese. Il primo, citato al paragrafo 279, è il *Local domain name* (nome di dominio locale). Infatti, «un'impresa non residente che si rivolge a clienti di un altro Paese otterrà generalmente l'equivalente digitale di un "indirizzo locale". Ad esempio, mentre il *domain name* del sito dell'impresa potrebbe essere ".com", il sito dell'impresa che ha come target un dato Paese probabilmente utilizzerà il *domain name* che lo riflette al fine di rendere più probabile che un utente locale possa trovare il sito in questione»¹⁵⁸, nel caso italiano il *domain name* avrebbe il suffisso ".it". Il secondo fattore digitale da poter considerare è la piattaforma digitale locale. Infatti «le imprese non residenti stabiliscono frequentemente siti web "locali" o altre piattaforme digitali al fine di presentare i prodotti o i

¹⁵⁶ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 278, op. cit.

¹⁵⁷ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 278, op. cit.

¹⁵⁸ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 279, op. cit.

servizi offerti agli utenti locali, tenendo conto in particolare della lingua e delle norme culturali del Paese in cui operano. I siti web locali o le piattaforme digitali potrebbero includere funzionalità destinate a facilitarne l'interazione con i clienti locali. Tali caratteristiche includono la lingua utilizzata, il marketing locale - come sconti e promozioni mirati - e termini di servizio locali che riflettono il contesto commerciale e legale del Paese».

Anche le modalità di pagamento possono essere un fattore importante da valutare, per via del fatto che «un'impresa non residente che mantiene un'interazione sostenuta nel tempo con l'economia di un Paese garantisce che i clienti del Paese stesso abbiano un'esperienza d'acquisto senza soluzione di continuità, con prezzi fissi in valuta locale, comprensivi di tasse e dazi, con la possibilità di utilizzare una forma di pagamento locale per completare l'acquisto. L'integrazione delle forme di pagamento locali nelle funzionalità del sito è un complicato esercizio tecnico, commerciale e legale che richiede importanti risorse economiche e un'impresa normalmente non dovrebbe intraprendere tale investimento a meno che non partecipi continuativamente alla vita economica di un Paese»¹⁵⁹.

Infine, l'ultima categoria di fattori che potrebbero rivelare una presenza economica significativa all'interno di un Paese è quella correlata alle utenze, c.d. *user-based factors*, in particolare gli utenti attivi mensilmente e il numero di contratti conclusi on line. Il riferimento agli utenti che risiedono in un Paese, attivi mensilmente sul sito web o sulla piattaforma digitale, «mostra il vantaggio di misurare la base di utenti di un determinato Paese a livello dimensionale»¹⁶⁰. Su questo fattore, come diretta conseguenza, si innesta un altro fattore considerabile: il numero di contratti conclusi attraverso il sito o la piattaforma digitale. «Questo è al centro dell'attuale criterio di sussistenza della stabile organizzazione, c.d. "agente dipendente", contenuto nell'art. 5 del Modello OCSE che, a grandi linee, richiede che la conclusione del contratto sia effettuata nel

¹⁵⁹ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 279, op. cit.

¹⁶⁰ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 280, op. cit.

Paese da una persona che agisce per conto dell'impresa non residente. Dato che nell'economia digitale i contratti possono spesso essere conclusi con i clienti tramite una piattaforma digitale, senza la necessità dell'intervento del personale, il numero di contratti così conclusi con clienti che abitualmente risiedono nel Paese può essere considerato un fattore importante»¹⁶¹.

Terzo ed ultimo fattore legato all'utenza trattato nel documento è il volume dei dati raccolti dall'impresa non residente sul territorio del Paese. «L'attenzione si concentrerà sull'origine dei dati raccolti, indipendentemente da dove tali dati vengono successivamente memorizzati ed elaborati. Questo elemento potrebbe essere associato a test di proporzionalità, ad esempio se il volume dei contenuti digitali raccolti supera una data percentuale del contenuto digitale complessivo memorizzato da un'azienda»; in tal caso, si può supporre una presenza economica significativa da parte dell'azienda non residente, all'interno del Paese¹⁶².

Alternativamente all'ampliamento del criterio di stabile organizzazione, realizzabile attraverso l'attribuzione del potere impositivo ai Paesi anche in relazione alla presenza economica significativa, vengono proposte soluzioni alternative, come l'introduzione di una *Equalization levy* o della c.d. *Withholding tax*. L'*Equalization levy*, almeno a livello teorico, sembrerebbe essere la soluzione meno distorsiva e si sostanzia nell'imposizione fiscale legata all'utilizzo della rete, ossia un'imposta commisurata, e progressiva, al numero di *byte* trasferiti. La *Withholding tax*, invece, dovrebbe gravare sui pagamenti relativi alle transazioni digitali, o ai servizi pubblicitari digitali.

L'adozione di uno di questi criteri a livello comunitario è ancora ad uno stadio teorico/progettuale; nonostante questi criteri siano stati presentati nell'ambito dell'Azione 1 del progetto BEPS¹⁶³, è stato disposto che non si

¹⁶¹ Cit. OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, paragrafo 280, op. cit.

¹⁶² Vedi Conti D., Romano C., *La fiscalità della 'digital economy' all'indomani degli studi BEPS*, in *Corriere Tributario*, n. 4 del 2016, pag. 301 ss.

¹⁶³ Questa azione insiste sull'eventuale introduzione di nuovi criteri di collegamento con il territorio del reddito prodotto da imprese non residenti. Questi nuovi criteri devono prescindere dalla tradizionale concezione fisica di stabile organizzazione e devono

sarebbero dovute adottare dette modificazioni «in quanto l'implementazione delle altre Azioni BEPS dovrebbe avere conseguenze anche sull'economia digitale»¹⁶⁴.

In proposito, citando nuovamente il documento *Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy* si afferma che: «Nessuna delle opzioni analizzate dal TFDE, vale a dire i) un nuovo nesso sotto forma di presenza economica significativa, ii) una ritenuta alla fonte su alcuni tipi di transazioni digitali e iii) un contributo di perequazione, sono raccomandate a questo stadio. Questo perché, tra le altre ragioni, si prevede che le misure sviluppate nel progetto BEPS avranno un impatto sostanziale sulle problematiche di *base erosion and profit shifting* precedentemente identificate con riferimento all'economia digitale. Tuttavia, i Paesi potrebbero introdurre una di queste opzioni nelle loro legislazioni nazionali come garanzie aggiuntive contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento dei profitti, a condizione che rispettino gli obblighi contenuti nei trattati fiscali sottoscritti»¹⁶⁵.

La Commissione europea, invece, sostiene di utilizzare una base imponibile consolidata, relativa ai ricavi derivanti dalle attività economiche digitali, per le imprese operanti in ambito comunitario; tale base imponibile consolidata è detta *Common Consolidate Corporate Tax Base* (CCCTB). Alternativamente, come sostenuto nell'informale vertice tenutosi a Tallin il 15 e il 16 settembre 2017, è stata proposta l'introduzione di una imposta c.d. *Equalization tax*, gravante sul fatturato delle imprese. Nella comunicazione della Commissione intitolata "*A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*" diretta al Parlamento e al Consiglio europeo viene ribadito il concetto per il quale è necessaria la condivisione delle ipotetiche modifiche al concetto di stabile organizzazione a livello OCSE¹⁶⁶.

Nonostante sia pacifica l'opinione per la quale la risoluzione delle problematiche fiscali derivanti dall'economia digitale dovrebbe avere

correlarsi alla c.d. *Significant economic presence*.

¹⁶⁴ Cit. Antonini M., Toschetti E., *Web Tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, op. cit.

¹⁶⁵ Cit. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, Executive summary, pag. 13, op. cit.

¹⁶⁶ Vedi Tomassini A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, op.cit.

base convenzionale o almeno comunitaria, è altrettanto pacifico il fatto che soluzioni internazionali comportino costi e tempistiche incompatibili con la necessità impellente di disciplinare il fenomeno. In ragione di ciò, soluzioni (chiaramente temporanee, in attesa di una normativa internazionale) attuate dai singoli Stati si sono susseguite negli anni. Tuttavia, spesso questi tentativi domestici di risoluzione della problematica hanno mostrato aspetti fortemente discriminatori.

L'Italia, anticipando presumibilmente le future disposizioni comunitarie, ha posto in essere rilevanti modificazioni alla normativa fiscale; come visto precedentemente è stata istituita l'imposta sulle transazioni digitali, è stato allargato il criterio di sussistenza di una stabile organizzazione prescindendo dall'elemento della fisicità della stessa ed è stata prevista la c.d. procedura di cooperazione rafforzata, avente finalità collaborative tra contribuenti e amministrazione finanziaria, nonché di *disclosure* di stabili organizzazioni occulte, anche in questo caso non correlate alla presenza fisica delle stesse.

4.7 LA LEGGE DI STABILITÀ 2019 (L. N. 145 DEL 30/12/2018) E RISTRUTTURAZIONE DELLA “WEB TAX”

La legge di stabilità 2019 (legge n. 145 del 30/12/2018) ha totalmente ristrutturato la c.d. Web tax, istituita lo scorso anno, che sarebbe dovuta entrare in vigore il 01/01/2019. La versione precedente viene abolita dall'art. 1, comma 50 della medesima legge di stabilità. La nuova creazione giuridica si chiama “Imposta sui servizi digitali” (art. 1, commi da 35 a 49). Come già l'anno scorso, anche in questo caso le disposizioni attuative sono demandate ad un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanarsi entro il 30/04/2019, cui seguiranno uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Vediamo le principali caratteristiche di tale nuovo tributo.

Vengono colpiti i “ricavi” ottenuti da taluni servizi offerti su interfaccia digitale, come meglio specificato in seguito. Parrebbe dunque che si abbia a che fare con un'imposta indiretta, tipo Iva. Tale conclusione sembra

confermata dalla previsione del comma 44, che prescrive l'applicazione delle norme Iva, per quanto compatibili, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e dell'eventuale contenzioso. L'imposta colpirà i soggetti esercenti attività d'impresa che, singolarmente o come gruppo, nel corso di un anno solare, abbiano congiuntamente

- 1) un volume d'affari - ovunque realizzato - di almeno 750 milioni di euro, di cui
- 2) non meno di 5,5 milioni di euro realizzato nel territorio dello Stato tramite servizi digitali.

Si tratta dunque di soggetti aziendali di dimensioni significative.

Non sono tuttavia tassabili i ricavi in questione se scaturiscono da servizi prestati all'interno di gruppi aziendali, cioè resi ad aziende che, ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, siano controllate o controllanti, ovvero nel caso in cui entrambe siano controllate dal medesimo soggetto controllante.

Come già detto, l'imposta va a colpire i ricavi ottenuti tramite la prestazione di specifici servizi resi tramite interfaccia digitale, e precisamente:

- a) la veicolazione di pubblicità mirata agli utenti dell'interfaccia;
- b) la messa a disposizione di interfaccia digitali multilaterali che consentano agli utenti di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi;
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti, generatisi tramite l'utilizzo dell'interfaccia digitale.

Come si può vedere, si intende – tra gli altri - colpire i ricavi del web advertising e quelli dei servizi a pagamento dei social network; dovrebbero essere colpite anche le grandi piattaforme digitali del commercio on-line, qualora consentano comportamenti tecnici come quelli sopra descritti. L'imposta si applicherà nella misura del 3% del valore (Iva escluso) dei ricavi tassabili realizzati in ciascun trimestre (comma 41). Per quanto riguarda la **territorialità dell'imposta**: L'imposta si applicherà allorché le connessioni necessarie per porre in opera i servizi digitali tassabili (di cui al precedente punto) avvengano attraverso dispositivi utilizzati nel territorio dello Stato. Il tributo andrà riversato all'erario entro il mese successivo alla chiusura del trimestre (comma 42). I soggetti passivi dovranno presentare apposita dichiarazione annuale entro quattro mesi dalla chiusura del periodo

d'imposta (coincidente con l'anno solare). Per quanto riguarda invece i profili di accertamento, sanzioni, riscossione e contenzioso, il comma 44 specifica che si applicano le disposizioni Iva, per quanto compatibili. Con decreto Mef di concerto con il Ministero Sviluppo Economico (e sentiti l'Autorità Garante per le comunicazioni, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale), da emanarsi entro quattro mesi dall'entrata in vigore della legge (cioè entro il 30/04/2019), verranno stabilite inoltre le disposizioni di attuazione della norma. A seguire, con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia Entrate, saranno definite le modalità applicative delle disposizioni relative a tale nuova imposta. I soggetti esteri privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato e privi di un numero identificativo ai fini Iva, i quali realizzano nel corso dell'anno i presupposti d'imposta, dovranno fare richiesta all'Agenzia Entrate di un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali. Eventuali soggetti residenti, facenti parte dello stesso gruppo aziendale dei citati soggetti non residenti, sono solidalmente responsabili con questi per le obbligazioni scaturenti da tale imposta. Inoltre, per quanto riguarda tutti i gruppi societari, è prevista la possibilità di nominare una singola società del gruppo per l'assolvimento degli obblighi scaturenti dall'applicazione della nuova imposta. L'imposta si applicherà ai ricavi su servizi digitali, come definiti dalla norma, realizzati indistintamente da imprese italiane ed estere. Tuttavia appare evidente la volontà del legislatore di dotarsi di uno strumento per attrarre nelle maglie del fisco una quota dei profitti dei soggetti non residenti che, attraverso le prestazioni di servizi immateriali via Internet, producono ricavi nel nostro paese (a motivo degli utenti qui fisicamente presenti) senza pagare Irpef/Ires sui relativi redditi, in quanto privi di stabile organizzazione, anche se ciò andrà a costituire un appesantimento tributario per i contribuenti italiani che già pagavano l'Irpef/Ires sul proprio fatturato digitale. Nella versione della Web tax dell'anno scorso, la materia imponibile scaturiva da transazioni in cui il committente (stabilito in Italia) fosse un sostituto d'imposta, restando estranei al campo d'applicazione dell'imposta le transazioni il cui committente fosse un privato cittadino (non sostituto d'imposta). Nella versione attuale, invece, diviene indifferente la natura giuridica

dell'utilizzatore del servizio, e si mira a colpire sia la capacità del web di fare business consentendo alle persone di connettersi tra di loro, sia tutto ciò che potremmo definire il "backstage" di internet, vale a dire quell'insieme di servizi digitali della cui esistenza l'utente non ha talvolta piena consapevolezza (come ad esempio la trasmissione, ai fini di profilazione, dei dati originati dalla navigazione), o che vengono considerati elementi marginali della navigazione web (come la pubblicità mirata online) . Mentre la versione precedente della Web tax si concentrava sull'automatismo della transazione quale *conditio sine qua non* per la tassazione dell'operazione, la versione attuale prende di mira (non tanto le transazioni in quanto tali, bensì) i ricavi ottenuti tramite la prestazione di servizi digitali, senza focalizzarsi sul grado di intervento umano sottostante alla prestazione del servizio. Per quanto riguarda le modalità applicative, è auspicabile che l'emanando decreto Mef chiarisca in modo più specifico le casistiche tassabili, soprattutto per la tipologia di ricavi scaturenti dalle attività di cui al sopra citato comma 37, lett. b). Si pensi, ad esempio, alla semplice fornitura di una casella pec, con accesso da web: dalla lettura combinata del medesimo comma 37 lett. b) e del comma 40, lett. b), tale esempio parrebbe restare fuori dal campo di applicazione del tributo, ma, ripetiamo, una elencazione delle casistiche ordinariamente tassabili sarebbe alquanto opportuna. Infine, si noti che la novella legislativa, pur abolendo i commi da 1011 a 1019 della legge di stabilità 2018 (che istituivano la precedente versione della Web tax), ha lasciato intatto il comma 1010, il quale modificando l'art. 162 Tuir sulle stabili organizzazioni, introduce una nuova modalità di individuazione delle stesse, basato non più solamente su una presenza fisica nel territorio, bensì su "una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso."

CONCLUSIONI

Provando a riassumere quanto tutto quanto trattato emerge l'urgenza, da parte dei Paesi appartenenti al G20, di provvedere ad rilevare la ricchezza che deriva dalle *web companies* sul proprio territorio nazionale. In un contesto storico come quello attuale, dove i Paesi europei stanno faticosamente uscendo dal più lungo periodo di recessione dal dopoguerra, «molti Governi devono far fronte con minori entrate ad un crescente costo per mantenere il consenso».

In questo clima di scarsità di risorse in cui si dibattono i bilanci nazionali si realizza che, tramite artifici contabili e architetture societarie che sfiorano l'abuso del diritto, i colossi di internet subiscono sui propri profitti complessivi un costo fiscale irrisorio, accumulando fiumi di liquidità parcheggiata nei paradisi fiscali ed operando per questa via un improprio trasferimento di ricchezza dai popoli a poche imprese multinazionali. Tale sfogo di risorse che si trasferiscono dalle masse a pochi soggetti che operano attraverso imprese multinazionali, se da un lato può rappresentare una normale caratteristica delle moderne economie di mercato, dall'altro, ove non si applica la corretta imposizione prevista per i redditi d'impresa, si concorre a rendere vana una delle funzioni principali degli Stati occidentali ed europei in particolare: la corretta redistribuzione delle risorse necessarie a garantire i servizi di welfare che gli Stati europei abitualmente erogano, anche per colmare lo svantaggio esistente per le fasce di popolazione a minor reddito. Quel che si intende evidenziare è che si sta assistendo ad una sorta di redistribuzione al contrario: si toglie al ceto medio per dare a pochi ricchi.

La struttura del commercio elettronico consente alle imprese operanti in rete di fare affari senza essere materialmente presenti sui mercati di riferimento, l'intangibilità dei prodotti e servizi scambiati in rete ci ha permesso di osservare come, con pratiche di estero-vestizione, remunerazione di fattori produttivi immateriali come brevetti, *know how*, *software* ecc., *transfer pricing*, sfruttando le asimmetrie presenti tra i diversi ordinamenti fiscali, o attraverso un ben dosato mix di tutte

queste tecniche elusive, le aziende del web riescano a dirottare i propri profitti verso sistemi tributari che applicano aliquote irrisorie se non addirittura nulle. La difficoltà che è emersa dall'analisi delle fattispecie trattate consiste nel fatto che, se le tecniche elusive utilizzate sono note e spesso adeguatamente contrastate dagli ordinamenti tributari nazionali, l'apparato normativo utilizzato è, comunque, sempre riferito a realtà economiche ed imprese che, in un modo o nell'altro, mantengono un tradizionale collegamento fisico con il territorio in cui operano: aspetto che risulta quasi sempre povero per quel che va invece riferito alle *web companies*. L'assenza di collegamento fisico col territorio è il fattore che ha consentito alle aziende operanti sulla rete internet di dirottare i propri redditi verso ordinamenti più favorevoli, posto che tale fattore è quello che spesso ha permesso lo sviamento delle normative fiscali, anche transnazionali, tutte costruite sulla base del principio di territorialità.

Appare perciò opportuno considerare che dal punto di vista dell'applicazione delle imposte indirette, con particolare riguardo al sistema comunitario dell'I.V.A., l'Unione Europea è riuscita serenamente, attraverso le integrazioni alla direttiva 2006/112, a ricollegare il tributo al criterio territoriale del paese di consumo, anche con riferimento alle prestazioni di servizi, dimostrando così, che è possibile indirizzare e regolare i comportamenti che gli operatori debbono adottare.

Ma se dal canto dell'I.V.A. si è potuto constatare un adeguamento normativo abbastanza soddisfacente, ciò può assumersi dato al fatto che, per effetto del meccanismo applicativo del tributo, il soggetto passivo d'imposta non è direttamente inciso dall'onere tributario, che grava sul consumatore finale mentre, dal lato delle imposte dirette, la territorialità del commercio elettronico, di fatto, ha reso inutili i sistemi tributari nazionali così come i trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, costruiti anch'essi in funzione del collegamento territoriale.

Come visto nel capitolo/paragrafo che precede, anche all'interno dell'OCSE sono stati studiati rimedi, alcuni dei quali già inseriti nel Modello di convenzione, volti a superare il concetto fisico di collegamento territoriale, ancorando lo stesso alla rilevanza economica

assunta dall'attività svolta all'interno del Paese. Per quel che riguarda l'ordinamento italiano, abbiamo visto che il criterio trova espressione positiva nella recente introduzione nel secondo comma dell'art. 162 del T.U.I.R. della lettera *f-bis* che ricollega la presenza di una stabile organizzazione alla rilevanza economica dell'attività all'interno del Paese anche in assenza di una effettiva presenza fisica.

Ma la rilevanza economica non può essere la soluzione, posto che spesso le *web companies* adottano un mix di pratiche elusive volte a sfruttare ogni minima criticità degli ordinamenti, attraverso cui far transitare i propri utili verso legislazioni più favorevoli.

Ne consegue che l'esercizio di contrasto al fenomeno elusivo collegato alla *web economy* non appare di semplice soluzione. Molteplici aspetti giuridici, non meno che economici, vanno ad influenzare le scelte legislative da operare per indirizzare e contrastare la prassi di spostamento dei profitti.

In aggiunta, i Paesi dell'Unione europea devono prestare molta attenzione nel calibrare i propri interventi correttivi per non andare incontro a violazioni di alcuni principi cardine della struttura europea, quali il principio di non discriminazione e quello sulla libertà di stabilimento. Infatti, una legislazione troppo selettiva correrebbe il rischio di rivelarsi discriminatoria nei confronti delle imprese che operano sul mercato elettronico.

In effetti, lo stesso consiglio dell'OCSE in sede di rilascio delle 15 azioni del rapporto finale BEPS, trattando con la prima Azione delle sfide che pone la tassazione dell'economia digitale si rende subito conto che gli interventi proposti possono assumere caratteristiche discriminanti e suggerisce perciò di applicare quanto contenuto nelle azioni successive che, con precetti validi *erga omnes*, potrebbe portare a conseguire il medesimo risultato, posto che il campo di intervento investe tutta la tipologia delle attività economiche internazionali.

Ovviamente per i singoli Stati implementare tutte le azioni del rapporto finale BEPS comporta un'applicazione di lungo periodo, mentre appare in tutta la sua urgenza la necessità di intervenire a correggere il fenomeno, tenuto conto che un recente studio ha stimato che il 45% dei

profitti delle multinazionali, nel 2015, sono stati spostati in paradisi fiscali per un ammontare di circa 600 miliardi di euro, con una complessiva perdita di gettito di 200 miliardi per l'anno, pari al 12% del complessivo ammontare delle imposte sulle società e l'Unione Europea è la grande sconfitta perdendo circa il 20% delle relative entrate. Il volume dei profitti coinvolti ed il fatto che tre delle quattro multinazionali analizzate siano delle *web companies* sta spingendo i Governi ad adoperarsi senza ulteriori dubbi, tuttavia non appare possibile che i singoli Stati possano muoversi senza un coordinamento sovranazionale, dal momento che i Paesi europei sono soggetti ai vincoli posti a tutela delle quattro grandi libertà garantite dal diritto dell'Unione.

Inoltre, qualunque singola iniziativa sarebbe facilmente resa vana dal fatto che, per quelli che sono definiti paradisi fiscali comunitari, l'utilità marginale ad accogliere profitti provenienti da altri stati membri apparirebbe comunque altissima, dal momento che un'aliquota molto bassa applicata ad un'enorme quantità di profitti genera cospicue entrate, soprattutto se rapportate alle dimensioni dei rispettivi bilanci nazionali o al numero degli abitanti.

Appurata, quindi, l'esistenza di un'exasperata concorrenza fiscale all'interno dei Paesi membri dell'Unione Europea perpetuata da Paesi di modeste dimensioni industriali nei confronti di quelli economicamente più sviluppati, diventa evidente che qualsiasi iniziativa singola potrebbe condurre ad esiti ininfluenti, mentre una maggior armonizzazione fiscale interna all'Unione, potrebbe essere molto più efficace nell'intento di contrastare il fenomeno del trasferimento dei profitti.

D'altro canto, per quel che concerne lo stretto ambito delle imprese operanti sul mercato elettronico, qualunque singola iniziativa diretta a tassare i profitti realizzati all'interno di un determinato territorio potrebbe apparire discriminatoria e/o vessatoria, dando adito alla possibilità di poter essere censurati dalla Commissione Europea per violazione dei principi fondativi dell'Unione.

Tra l'altro, lo stesso concetto di rilevanza economica, introdotto nel nostro ordinamento per attrarre i profitti realizzati in assenza di presenza fisica, andrebbe definito in maniera un po' meno indeterminata e tale da

consentire una certa prevedibilità del costo fiscale che dovrebbero sostenere gli operatori. Non solo, senza la stabile organizzazione materiale, come potranno essere definiti i profitti che si intende tassare? Essendo impossibile calcolare puntualmente l'utile derivante da ogni singola transazione, potrebbe essere tassato il lordo dell'operazione con una imposta che assumerebbe la veste di un'imposta sostitutiva, ma che nella pratica diventerebbe una sovra-imposta sui consumi. Diversamente, la rilevanza economica andrebbe utilizzata per denunciare la presenza di una stabile organizzazione ed introdurre la procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata per addivenire alla determinazione del reddito in contraddittorio tra impresa e amministrazione finanziaria.

Sempre restando all'interno dell'ordinamento italiano, non pare convincente né risolutiva l'adozione dell'imposta sulle transazioni digitali, poiché anch'essa soffrirebbe della stessa violazione del principio di capacità contributiva, gravando sull'importo lordo della transazione anziché sull'utile che ne deriva. Lo stesso legislatore pare poco convinto, posto che ne ha differito l'applicazione a decorrere dall'1 gennaio 2019, quasi a voler attendere le determinazioni della Commissione Europea al riguardo.

Quello che emerge dalla trattazione che precede è che la sfida posta dalla tassazione dei profitti derivanti dal commercio elettronico internazionale sembra costituire un ostacolo quasi insormontabile, e non pare possa essere trovata un'unica soluzione che consenta l'attrazione nell'orbita degli ordinamenti nazionali della ricchezza prodotta su quei territori.

La soluzione si ritiene che dovrebbe, pervenire da un regolamento comunitario con il quale si proceda ad un allineamento delle legislazioni nazionali ad uno standard universale per tutti gli Stati membri, all'interno del quale vengano vietati tutti i *ruling* e siano definiti in maniera puntuale i criteri comuni per la determinazione delle basi imponibili. Ci rendiamo ben conto che tale soluzione appare difficilmente praticabile, posto che le decisioni in materia fiscale in ambito europeo, essendo considerate sensibili dagli Stati membri, debbono essere adottate all'unanimità e, quindi, il veto degli Stati che operano come veri e propri paradisi fiscali sembra piuttosto scontato.

Tuttavia, potrebbe essere giustificata una soluzione che preveda l'adozione di una normativa comune che consenta la definizione dell'imponibile derivante da operazioni di commercio elettronico che possa realizzare un volume di entrate soddisfacente per tutti i Paesi membri. In caso contrario, crediamo che gli Stati *losers* procederanno, magari per approssimazioni successive, all'adozione di normative di contrasto ai fenomeni di elusione digitale. Il limite che deriverebbe da questo modo di procedere sta nell'innalzamento dei costi di *compliance* che dovranno sostenere le imprese interessate e delle risorse che dovranno investire le amministrazioni finanziarie nella rincorsa a fattispecie rilevanti, ma di esito incerto.

BIBLIOGRAFIA

BASTIANON S., *Prime osservazioni sulla Direttiva 97/7/CE in tema di contratti a distanza*, in AA. VV., *Responsabilità civile e previdenza*, a cura di IUDICA G. e CARNEVALI U., Giuffrè, Milano, 1997

BENEDETTI A. M., *Recesso del consumatore*, in AA. VV., *Enciclopedia del diritto. Annali*, a cura di FALZEA A., GROSSI P., CHELI E., Giuffrè, Milano, 2011

BRAVO F., *I contratti a distanza nel codice del consumo e nella direttiva 2011/83/UE Verso un codice europeo del consumo*, Giuffrè, Milano, 2013

CAMERO R. e DALLA VALLE S., *La nuova disciplina dei diritti del consumatore*, Giuffrè, Milano, 1999

CAMILLETTI F., *I principi generali e i diritti fondamentali per il consumatore nei rapporti contrattuali alla luce della nuova disciplina consumeristica*, in *Impresa*, 2008

CALVO R., *I contratti del consumatore*, *Tratt. Dir. Comm. R dir. Pubbl. econ.*, Galgano, XXXIV, Padova, 2005

CARINGELLA F. e DE MARZO G., *Manuale di diritto civile*, Giuffrè, Milano, 2007

DE CRISTOFARO G., *Mercati regolati*, in AA. VV., vol. V del *Trattato dei contratti*, a cura di ROPPO V. e BENEDETTI A., Giuffrè, Milano, 2014

DE CRISTOFARO G., *La disciplina degli obblighi informativi precontrattuali nel codice del consumo riformato*, in AA. VV., *Nuove leggi civili commentate*, a cura di CIAN G. e MAFFEI ALBERTI A., Cedam, Padova, 5-2014

DE CRISTOFARO G., *Sub. Art. 46, Commentario breve al diritto dei consumatori*, Cedam, Padova, 2013

DE MARZO G., *I contratti a distanza*, Giuffrè, Milano, 1999

DI FEDERICO G., *La direttiva 2011/24/UE e l'accesso alle prestazioni mediche nell'Unione europea*, *Rivista di diritto della sicurezza sociale*, Il Mulino, Bologna, n. 3/2012

FARNETI M., *Il nuovo recesso del consumatore*, in AA. VV., *Le nuove leggi civili commentate*, a cura di CIAN G. e MAFFEI ALBERTI A., Cedam, Padova, 2015

- FRATERNALE A., *I contratti a distanza*, Giuffrè, Milano, 2002
- GIUGGIOLI P. F., *La Multiproprietà*, in AA. VV., *I contratti del consumatore*, a cura di ALPA G., Giuffrè, Milano, 2014
- GRISI G., *Forme e modelli della garanzia*, in AA. VV., *Rivista critica del diritto privato*, a cura di RODOTA' S., Jovene, Napoli, 2001
- MACCIONI S. e NISSOLINO L., *La tutela civile e penale del consumatore*, Utet, Assago (MI), 2012
- MAGRI M., *Le vendite aggressive: contratti a distanza e negoziati fuori dei locali commerciali*, Cedam, Trento, 2011
- MARINO R., *La commercializzazione a distanza dei servizi finanziari*, in AA. VV., *La responsabilità civile: responsabilità oggettiva e semioggettiva*, a cura di Mazzon R., Utet, Assago (MI), n. 2/2012
- MARTINELLO P. e CESTA M., *Progresso tecnologico e diritto comunitario: la comunità europea emana una nuova disciplina per i contratti a distanza*, in AA. VV., in "Diritto dell'Unione Europea", a cura di TIZZANO A., G. Giappichelli, Torino, 2006
- MOSCA M., *Sub. Art. 62*, in *I nuovi diritti dei consumatori*, a cura di GAMBINO A. M. e NAVA G., G. Giappichelli, Torino, 2014
- NOVARA F., *I contratti a distanza nel codice del consumo*, in AA. VV., *I nuovi diritti dei consumatori. Commentario al d. lgs. n. 21/2014*, a cura di GAMBINO A. M. e NAVA G., G. Giappichelli, Torino, Edizioni 21-2014
- GRISI G., *I valori della convivenza civile e i codici dell'Italia unita*, in AA. VV., *Rivista critica del diritto privato*, cura di RODOTA' S., E. Jovene, Napoli, 2001
- OCCHUZZI P., *Gli obblighi informativi*, in AA. VV., *Corriere giuridico: mensile di informatica, attualità, opinione*, A. 31(2014)
- PAGLIANTINI S., *La riforma del codice del consumo ai sensi del d. lgs. 21/2014: una rivisitazione*, in AA. VV., *Nuovi profili del diritto dei contratti*, G. Giappichelli, Torino, 2014
- PALADINI M., *sub. Art. 61*, in AA. VV., *I nuovi diritti dei consumatori. Commentario al d. lgs. n. 21/2014*, a cura di GAMBINO A. M. e NAVA G., G. Giappichelli, Torino, 2014
- PILIA C., *Contratti a distanza e diritti dei consumatori*, Cedam, Trento, 2012

REGOLI F. A., *La direttiva 97/7/CE riguardante la protezione dei consumatori nei contratti a distanza*, in AA. VV., *Codice del consumo*, a cura di CUFFARO V., Giuffrè, Milano, 2006

RUVOLO M., *I contratti a distanza*, in AA. VV., *I contratti a distanza nel codice del consumo: genesi, disciplina e recesso*, a cura di NOVARA F., G. Giappichelli, Torino, Edizioni 21-2014

SALVATI A., *Sub. Art. 55*, in AA. VV., *I nuovi diritti dei consumatori*, a cura di GAMBINO M. A. e NAVA G., Giappichelli, Torino, 2014

SBARBARO E., *Sub. Art. 47*, in AA. VV., *I nuovi diritti dei consumatori. Commentario al d. lgs. n. 21/2014*, a cura di GAMBINO M. A. e NAVA G., G. Giappichelli, Torino, 2014

SCAVONE F., *Le modifiche apportate al Codice del consumo a seguito del recepimento della direttiva 2011/83/UE*, in AA. VV., *Contratto e impresa/Europa*, a cura di BIN M., Cedam, Padova, 2014

SUPPA P., *Il rapporto di consumo*, in AA. VV., *Codice del consumo*, a cura di CUFFARO V., Giuffrè, Milano, 2006

TOMMASINI R., *Codice del consumo e ius poenitendi*, in AA. VV., *Il diritto dei consumi*, a cura di PERLINGERI P. e CATERINI E., Esi, Napoli, 2007

TROIANO P., *Gli enti pubblici come professionisti e consumatori*, in AA. VV., *“Le nuove leggi civili commentate”*, a cura di CIAN G., MAFFEI ALBERTI A., SCHLESINGER P., Cedam, Trento, 2015

VENCHIARUTTI A., *I contratti del turismo organizzato nel codice del turismo*, in AA. VV., *I contratti del consumatore*, a cura di ALPA G., Giuffrè, Milano, 2014

ZORZI GALGANO N., *Dal codice europeo dei contratti al Regolamento della vendita: la logica del sistema, anche con riferimento alla protezione del consumatore*, in AA. VV., *Contratti e impresa/Europa*, a cura di BIN M., Cedam, Padova, 2014

Adelchi Rossi A., Perin L., *Convenzione Italia-USA e tassazione in assenza di stabile organizzazione*, in *Il Fisco*, n. 48 del 2006, pag. 1-7361

Albanese S., Patrizi G., *Gli scambi di informazioni fiscali tra i Paesi UE quali strumento di cooperazione amministrativa per combattere l'evasione*, in *Il Fisco*, n. 29 del 2006, pag. 1-4458

Antonini M., Toschetti E., *Web Tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, in *Corriere Tributario*, n. 41 del 2017, pag. 3177

Arginelli P., Pedaccin F., *Prime riflessioni sul regime italiano di patent box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 9 del 2014, pag. 60-90

Armella S., *Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3 del 1993, pag 838 ss.

Armella S., *Le principali novità del nuovo Codice Doganale dell'Unione*, in *Corriere Tributario*, n. 13 del 2016, pag. 1034 ss.

Baggio R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, 2009, Milano.

Boria P., *L'individuazione della stabile organizzazione*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1 del 2014, pag. 3-27

Bosco L., De Blasi M., Sanna C., *Metodi di interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni*, in *Bollettino tributario*, n. 5 del 2016, pag. 343-353

Cardella L., *Perdita da intangibile e minusvalenza da sua cessione nel regime di patent box: spunti controcorrente*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 del 2016, pag. 360-379

Centore P. *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in *Corriere Tributario*, n 29 del 2000, pag. 2093 ss.

Centore P., *La "new economy" e le insidie dell'IVA*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, n. 11 del 2016, pag. 37 ss.

Cignano R., Gaggero G., *Iva: il momento impositivo ed esigibilità dell'imposta*, in *Il Fisco*, n. 4 del 2005, pag. 1-528

Conti D., Romano C., *La fiscalità della 'digital economy' all'indomani degli studi BEPS*, in *Corriere Tributario*, n. 4 del 2016, pag. 301 ss.

Corasaniti G., *Profili fiscali del commercio elettronico*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4 del 2003, pag. 607 ss.

D'Orsogna M., Sepio G., *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *Il Fisco*, n.31 del 2017, pag. 1-3020

De Carolis D., *L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione nel quadro della Convenzione Arbitrale Europea sul Transfer Pricing: l'interpretazione dell'art. 4(2) della Convenzione Arbitrale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 11 del 2014, pag. 135-150

De Luca A., Peracin G., *La legislazione fiscale irlandese quale elemento di distorsione nella scelta allocativa d'impresa in ambito comunitario*, in *Il*

Fisco, n. 26 del 2006, pag. 1-4017

De Marco S., *Il regime semplificato iva MOSS (Mini One Stop Shop) e l'armonizzazione soggettiva UE*, in *Bollettino tributario*, n. 22 del 2016, pag. 1620-1626

Del Giudice M., *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in *Il Fisco*, n. 45 del 2008, pag. 1-8011

Della Valle E., *Residenza e stabile organizzazione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4 del 2016, pag. 871-885

Dorigo S., Mastellone P., *L'evoluzione della nozione di residenza fiscale delle persone giuridiche nell'ambito del Progetto BEPS*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 3 del 2015, pag. 35-75

Ficai G., Rossi L., *Web Tax: prime considerazioni*, in *Bollettino tributario*, n.18 del 2017, pag. 1321-1325

Ficola S., Santacroce B., *Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di <E-Commerce>*, in *Corriere Tributario*, n. 17 del 2011, pag. 1382 ss.

Fort G., Mayr S., *L'accordo del 27 febbraio – 2 marzo 2017 tra Italia e Svizzera sulle richieste di gruppo*, in *Bollettino tributario*, n. 9 del 2017, pag. 661-668

Fransoni G., *Spunti di riflessione in tema di presupposti delle imposte sulle transazioni finanziarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 del 2013, pag. 1257-1266

Gallo F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 del 2015, pag. 1315-1339

Gallo F., *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 del 2016, pag. 287 ss.

Garbarini C., *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 5 del 1999, pag. 1407 ss.

Garbarini C., *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 5 del 2000, pag. 1205 ss.

Garbarini C., *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3 del 2003, pag. 485 ss.

Garbarino C., *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte su reddito e patrimonio*, egea - comparative and international taxation, 2002

Garbarino C., *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, II edizione, 2008

Genise A. A., *Le indagini bancarie e finanziarie*, in *Il Fisco*, n. 21 del 2010, pag. 1-3314

Giaconia M., Greco L., *Quando il server è stabile organizzazione materiale*, in *Corriere Tributario*, n. 28 del 2007, pag. 2320 ss.

Giorgi m., Uricchio A., *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria N. 31/2000*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2 del 2001, pag. 264 ss.

Guarino G., *Reddito agevolabile nel Patent Box: l'Italia è conforme alla posizione OCSE?*, in *Corriere Tributario*, n. 23 del 2017, pag. 1852 ss.

Liberatore G., *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica*, in *Il Fisco*, n. 28 del 2015, pag. 1-2723

Logozzo M., *La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corriere Tributario*, n. 12 del 2010, pag. 919 ss.

Mascia S., *Service permanent establishment and E-commerce*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2 del 2015, pag. 484 ss.

Mayr S., *Alcune misure anti-BEPS ed i trattati italiano contro le doppie imposizioni*, in *Bollettino tributario*, n. 11 del 2016, pag. 809-810

Melis G., *Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti sociali: recenti trends e prospettive*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6 del 2014, pag. 1283-1302

Mercurio V., *Brevi considerazioni sull'applicazione dell'IVA alle attività di commercio elettronico dopo il D.Lgs. N. 273 del 2003*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2 del 2005, pag. 372 ss.

Miscali M., *Il transfer price tra abuso del diritto e riparto del potere impositivo tra gli stati*, in *Bollettino tributario*, n. 13 del 2017, pag. 993-1002

Molinaro G. *La tassazione della ricchezza derivante dall'economia digitale*, in *Il Fisco*, n.39 del 2015, pag. 1-3753

Monti A., *La direttiva sul regime IVA applicabile al commercio elettronico*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 1 del 2003, pag. 152 ss.

Moschetti G., *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del Place of Effective Management, quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 2 del 2010, pag.

245 ss.

Paola F., *Commercio elettronico e stabile organizzazione alla luce delle norme sulle <CFC>*, in *Corriere Tributario*, n. 31 del 2001, pag. 2337 ss.

Peirola M., *I servizi di e-commerce “diretto” nella disciplina attuale e in quella applicabile dal 2015*, in *Il Fisco*, n. 13 del 2014, pag. 1-1219

Peirola M., *E-book con aliquota IVA ordinaria – IL COMMENTO*, in *Corriere Tributario*, n. 20 del 2017, pag. 1583 ss.

Ricca F., *Il regime semplificato del mini sportello unico per i servizi di commercio elettronico*, in *Corriere Tributario*, n. 20 del 2015, pag. 1521 ss.

Rizzardi R., *IVA: evoluzione della normativa e orientamento della corte di giustizia*, in *Corriere Tributario*, n. 12 del 2010, pag. 907 ss.

Rizzardi R., *La prima azione OCSE sul tema BEPS: la tassazione dell'economia digitale*, in *Corriere Tributario*, n. 20 del 2014, pag. 1572 ss.

Rizzardi R., *Tassazione dell'economia digitale: le proposte degli esperti europei*, in *Corriere Tributario*, n. 40 del 2014, pag. 3103 ss.

Rizzardi R., *Con la convenzione multilaterale le azioni BEPS entrano direttamente negli accordi dei singoli Stati*, in *Corriere Tributario*, n. 3 del 2017, pag. 223 ss.

Roccatagliata F., Valente M.G., *Fiscalità comunitaria*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2 del 2002, pag. 678 ss.

Roccatagliata F., Valente M.G., *Fiscalità comunitaria*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2 del 2006, pag. 707 ss. Roccatagliata F., Valente M.G., *Fiscalità comunitaria*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 1 del 2009, pag. 361 ss.

Roccatagliata F., Valente M.G., *Fiscalità comunitaria*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2 del 2010, pag. 813 ss.

Roccatagliata F., Valente M.G., *Fiscalità comunitaria*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4 del 2015, pag. 1244 ss.

Sacchetto C., *Il transfer pricing internazionale: una normativa alla ricerca della propria identità*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4 del 2016, pag. 886-900

Salvini O., *La strategia anti-BEPS nell'economia digitale: la revisione del criterio di collegamento*, in *Rassegna tributaria*, n. 3 del 2017, pag. 768-786

Santacroce B., Sbandi E., *Obbligazione doganale e commercio elettronico: maggiori oneri di diligenza per l'intermediario*, in *Corriere Tributario*, n. 48 del 2011, pag. 3981 ss.

Sella P., “*Digital economy*”: *il regime fiscale dei pagamenti transfrontalieri di “royalties”*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, n. 10 del 2016, pag. 50 ss.

Sepio G., D’Orsogna M., *Impresa multinazionale digitale e tassazione delle transazioni on line*, in *Il Fisco*, n. 29 del 2015, pag. 1-2851

Spera M., Spaziantè F., *Digital VAT package: nuove proposte della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 15 del 2017, pag. 1-1422

Tarigo P., *Intermediazioni, servizi prestati tramite mezzi elettronici e criteri di collegamento IVA*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2 del 2016, pag. 343-359

Tomassini A., Tortora A., *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, in *Il Fisco*, n. 28 del 2006, pag. 1-4334

Tomassini A., *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, in *Corriere Tributario*, n. 19 del 2013, pag.1498 ss.

Tomassini A., “*Stabile organizzazione occulta*” *al vaglio della giurisprudenza penale*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6 del 2014, pag. 168-183

Tomassini A., *L’incerta corsa alla tassazione dell’economia digitale*, in *Corriere Tributario*, n.3 del 2018, pag. 169

Tundo F., *Ancora controverso il concetto di stabile organizzazione tra obiettiva incertezza, personalità giuridica e cooperazione internazionale*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 10 del 2011, pag 895 ss.

Urbani P., *Cooperazione amministrativa e contrasto alle frodi Iva: nuovi orientamenti giurisprudenziali*, in *Il Fisco*, n. 13 del 2007, pag. 1-1872

Valente P., Roccatagliata F., *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 1999.

Valente P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2012

Valente P., *La residenza fiscale delle persone giuridiche nella prassi di alcuni Paesi UE ed extra-UE*, in *Il Fisco*, n. 15 del 2013, pag. 1-2252

Valente P., *Stabile organizzazione e jurisdiction to tax: il dibattito a livello internazionale*, in *Il Fisco*, n. 20 del 2013, pag. 1-3050

Valente P., *Sviluppi in ambito internazionale per contrastare l’erosione di base imponibile: quali prospettive?*, in *Corriere Tributario*, n. 38 del 2013, pag. 3038 ss.

Valente P., *Erosione della base imponibile e “Profit Shifting”*: Focus sugli aggiornamenti dell’OCSE, in *Corriere Tributario*, n. 41 del 2014, pag. 3179 ss.

Zaccaria F., *Ris. 28 agosto 2015, n.75/E – Commercio elettronico diretto: disciplina MOSS anche per i soggetti in regime fiscale di vantaggio*, in *il Fisco*, n. 36 del 2015, pag. 1-3413