

IVA

Le vendite a distanza nei confronti di clienti extra-UE

di Marco Peirolo

Nel **commercio elettronico cd. "indiretto"**, soltanto l'ordine del prodotto, ed eventualmente il pagamento, sono effettuati per via elettronica, mentre la consegna del bene acquistato avviene attraverso i canali tradizionali (posta, corriere, ecc.), a differenza pertanto del **commercio elettronico "diretto"**, in cui l'operazione commerciale (cessione e consegna del prodotto) si svolge interamente in modalità telematica - accedendo ad esempio ai servizi di vendita di un sito web - ed in cui il prodotto scambiato non si materializza mai in un qualcosa di tangibile.

Con specifico riguardo alle operazioni riconducibili al commercio elettronico "indiretto", la disciplina applicabile, ai fini IVA, nei **rapporti "B2C"**, cioè con "privati consumatori", è quella delle **vendite per corrispondenza**. Per questa ragione, secondo la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5 novembre 2009, n. 274, le corrispondenti operazioni non sono soggette:

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

I corrispettivi giornalieri delle vendite, comprensivi dell'IVA, devono essere, tuttavia, **annotati nel registro** di cui al citato art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 entro il giorno non festivo successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al giorno di effettuazione.

Dopodiché, in sede di liquidazione periodica, si provvede allo **scorporo dell'IVA** con il metodo matematico (art. 27 del D.P.R. n. 633/1972).

Nel caso in cui i beni siano **destinati ad essere esportati al di fuori dell'Unione europea**, è tuttavia opportuno non avvalersi dell'esonero previsto dall'art. 22 del decreto IVA, siccome la fattura è richiesta, in dogana, ai fini del vincolo dei beni all'operazione di esportazione. Tale documento, pertanto, deve essere emesso con l'annotazione "**operazione non imponibile**" e con l'eventuale indicazione della norma, comunitaria o nazionale, di riferimento, così come stabilito dall'art. 21, comma 6, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972.

L'impresa italiana deve acquisire la **prova dell'avvenuta esportazione**, di regola costituita dal **messaggio elettronico** che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, il giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni

lasciano il territorio doganale comunitario. A tal fine, occorre richiedere allo spedizioniere doganale una **copia del DAE** (Documento Accompagnamento Esportazione), nel quale è riportato il **codice MRN** (*Movement Reference Number*) attraverso il quale il fornitore può verificare l'uscita della merce con la consultazione nella sezione "Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (MRN)" del sito internet dell'Agenzia delle Dogane.

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

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

Di regola, la reintroduzione in franchigia si applica anche ai fini dell'IVA quando l'impresa italiana **non ha ancora annotato la cessione all'esportazione nel registro delle fatture emesse**, nel qual caso, infatti, l'operazione concorre a formare il **plafond** per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'imposta. In questa ipotesi, è tuttavia possibile evitare il pagamento dell'imposta attraverso la trasmissione telematica della dichiarazione d'intento (come precisato dalla nota dell'Agenzia delle Dogane 20 maggio 2015, n. 58510, dal 25 maggio 2015, non è più obbligatoria la presentazione cartacea della dichiarazione stessa e della relativa ricevuta di presentazione).