



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# INNOVAZIONE E DIRITTO

**Commercio elettronico “diretto” ed imposta sul valore aggiunto: l'evoluzione normativa e le novità introdotte dal DLgs.del 11.2.2010 n.18.**

**Daniela Siconolfi**

**Premessa - Definizione del fenomeno “ e-commerce” - Il commercio elettronico “diretto” e le imposte indirette.- Recenti sviluppi normativi -Considerazioni conclusive.**

**Premessa.**

**Le implicazioni di natura fiscale, generate dall'utilizzo sempre più ricorrente dell'insieme di attività comunemente ricondotte sotto il termine e-commerce (o commercio elettronico), impongono una costante riflessione ad opera di studiosi, governi e organizzazioni internazionali in ordine alla loro regolamentazione. Con l'accezione di commercio elettronico<sup>1</sup> si intende qualsiasi iniziativa di supporto ad un'attività commerciale che venga svolta utilizzando il canale telematico internet. Con l'avvento delle nuove tecnologie esso si è affiancato alle forme di commercio tradizionali, modificando i concetti di spazio e di tempo che hanno caratterizzato secoli di relazioni commerciali. Tuttavia, proprio le peculiarità di tale attività, generano una serie di difficoltà riguardo la disciplina fiscale da riservare agli scambi di beni e servizi tra soggetti, anche residenti in stati diversi, realizzati mediante l'uso delle nuove tecnologie, e pongono l'interprete nella condizione di valutare l'applicabilità a tali operazioni delle regole e delle categorie tradizionali proprie del diritto tributario sulle quali si basano gli ordinamenti fiscali nazionali. Difatti, l'individuazione del luogo di produzione della ricchezza, la qualificazione dei redditi, le modalità di accertamento e di controllo delle operazioni effettuate on-line, la possibilità di monitorare i flussi di denaro, così come la disciplina da applicare nella lotta all'elusione, all'evasione ed alla concorrenza fiscale assumono, in questo particolare settore, caratteristiche differenti rispetto a quelle proprie del commercio tradizionale. Inoltre le questioni giuridiche sollevate da internet, specificamente dall' e-commerce, coinvolgono**

---

<sup>1</sup> Sono numerosi i contributi dottrinali dedicati agli aspetti fiscali del commercio elettronico. Senza pretesa di esaustività si segnalano: P. Valente-F. Roccataglia, *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 2001; G. Sacerdoti- G. Marino, *Il commercio elettronico : profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001; AA.VV, *E-commerce e fisco*, Milano, 2001; R.Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio elettronico: attualità e prospettive*, Torino, 2001; Ulteriori riferimenti in P.Adonnino, *Internet (diritto tributario)*, Enc.Treccani, agg. 2002; .U. Draetta, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Milano, 2005;

trasversalmente tutti i rami del diritto, richiedendo una accurata opera di analisi ed interpretazione delle disposizioni normative, nazionali e comunitarie, di più o meno recente approvazione, in coordinamento con i principi generali del nostro ordinamento giuridico.

Nel presente scritto, tuttavia, viene data rilevanza specifica alle questioni riguardanti l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle attività relative al commercio elettronico "diretto". Tali riflessioni scaturiscono dall'esame dell'evoluzione del quadro normativo di riferimento e dalle considerazioni relative alla disciplina introdotta dal DLgs. 11.2.2010 n. 18, pubblicato sulla G.U. 19.2.2010 n. 41 ed entrato in vigore il 20.2.2010, con il quale sono state recepite nell'ordinamento italiano le disposizioni in materia di IVA contenute nelle direttive comunitarie n. 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE.

Definizione del fenomeno " e-commerce".

La prima descrizione rilevante dell' e-commerce è quella data dall'OCSE nel 1997: "Il commercio elettronico si riferisce a tutte le operazioni relative ad attività commerciali, che includono organizzazioni ed individui, basate sulla trasformazione e trasmissione di dati digitali, che includono testi, suoni e immagini"<sup>2</sup>. Nello stesso anno la Commissione europea ampliò così la definizione: "Il commercio elettronico riguarda le attività commerciali effettuate per via elettronica. Si basa sulla trasformazione e trasmissione di dati che includono testi, suoni e immagini. Riguarda molteplici attività, fra cui lo scambio di merci e servizi, la consegna on-line di contenuto digitale, i trasferimenti elettronici di fondi, lo scambio di azioni, le bolle di accompagnamento elettroniche, le aste elettroniche, il design e l'ingegneria di gruppo, il sourcing on-line, la procura pubblica, il marketing diretto, i servizi di post – vendita. Include sia prodotti (prodotti di consumo, attrezzature mediche specializzate) che servizi (servizi di informazione, servizi finanziari e legali); attività tradizionali (sanità e istruzione) e attività virtuali (i centri commerciali virtuali o virtual malls)"<sup>3</sup>. In maniera molto più sintetica lo European Information Technology Observatory definisce il commercio elettronico come "l'esecuzione di attività che portano ad uno scambio di valore attraverso le reti delle telecomunicazioni"<sup>4</sup>.

2 OECD: "Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Governments (The Sacher Report)", OECD, Paris, 1997.

3 Commission for the European Communities: "A European Initiative in Electronic Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions", Office for Official Publications of the EC, Lussemburgo, 1997, COM(1997), 157.

4 Anche il nostro Ministero dell'industria del commercio e dell'artigianato, a pag.10 del documento del 1998, intitolato "Linee di politica per il commercio elettronico, l'e-commerce" ha dato una definizione dell'attività in oggetto. In particolare, secondo tale documento, l'e-commerce consisterebbe nello svolgimento di attività commerciali e di

Dunque, una caratteristica saliente dell'e-commerce è la sua eterogenità. Ad esso sono pertanto riconducibili una serie di attività che la dottrina si è preoccupata di classificare in settori omogenei<sup>5</sup>.

Difatti nel commercio elettronico si annoverano due diverse fattispecie: il business to consumer (B2C), il business to business (B2B).

La prima tipologia di e-commerce è rivolta prevalentemente ai privati, quindi riguarda i casi in cui l'utente finale sia un consumatore. La seconda, invece, racchiude le vendite alle imprese, dove i soggetti coinvolti sono imprenditori o professionisti. In entrambi i casi, come dettato dall'articolo 21 del DPR 633/72, su richiesta del cliente deve essere emessa fattura. Se si tratta di «B2C» l'attività in questione è assimilata a una vendita «per corrispondenza» o «a distanza»<sup>6</sup> per la quale è previsto, in ambito nazionale, l'esonero sia dall'obbligo di fatturazione in base al contenuto dell'articolo 22, primo comma, n. 1, del Dpr 633/72, sia da quello di certificazione dei corrispettivi, secondo l'articolo 2, lettera oo), del Dpr 696/96. Pertanto, in caso di cessione di beni in Italia nei confronti di privati, non vi è obbligo di emissione né di fattura (se non richiesta dal cliente) né di ricevuta o scontrino fiscale. Nel caso invece di «B2B» in cui l'acquirente è soggetto Iva, valgono le regole generali del tributo. In ambito nazionale le vendite sono perciò imponibili Iva con aliquota corrispondente alla natura dei beni mentre in ambito comunitario le vendite prevedono l'emissione di fatture non imponibili, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a) del Dl 331/93 e l'obbligo di presentazione periodica degli elenchi Intrastat<sup>7</sup>. E' invece, obbligatoria la registrazione dei corrispettivi. Due diverse tipologie di e-commerce compongono le vendite on line :l'e-commerce indiretto e quello diretto. La prima fattispecie si ha quando un bene viene ordinato per via elettronica ma la consegna avverrà attraverso i canali tradizionali, la seconda riguarda i

---

transazioni per via elettronica e comprenderebbe attività diverse quali la commercializzazione di beni e servizi per via elettronica; la distribuzione on-line di contenuti digitali, l'effettuazione per via elettronica di operazioni finanziarie e di borsa, gli appalti pubblici per via elettronica ed altre procedure di tipo transattivo della Pubblica Amministrazione. Tale documento risulta interessante perché costituisce uno dei primi esempi di lusinghiero impegno politico, in un settore i cui contorni sono abbastanza chiari, ma che pure si presenta come un ambito non facile da regolare data la sua trasversalità ed interazione con differenti contesti produttivi.

5 C. Di Cocco, *Manuale di diritto dell'informatica e delle nuove tecnologie*, Bologna, 2002.

6 Con la risoluzione 274/E del 5 novembre 2009, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che è necessario mantenere traccia dell'operazione qualora la merce venga restituita. In tal caso matura l'obbligo del venditore on line di conservare la documentazione dalla quale si evincono le generalità dell'acquirente, il prezzo rimborsato, il codice dell'articolo acquistato e di quello reso. E', infine, necessario che le scritture di magazzino evidenzino il movimento del bene ceduto e restituito.

7 Il Ministero dell'Economia ha pubblicato, in data 22 febbraio 2010 il Decreto recante le modalità di compilazione e presentazione del modello Intrastat, in recepimento delle previsioni recate dalla Direttiva Comunitaria 2006/112/CE. Occorre preliminarmente ricordare che, mediante il modello Intrastat, vengono comunicati all'Agenzia delle Dogane tutti gli acquisti e le cessioni di beni mobili effettuati da parte di ogni soggetto titolare di partita Iva nei confronti di fornitori e di clienti residenti in uno Stato membro della Comunità Europea. Dal 2010, i contribuenti utilizzeranno i nuovi modelli Intrastat, i quali, in forza di quanto disposto dall'innanzi citato Decreto, conterranno le seguenti novità: 1) obbligo di presentazione telematica; 2) estensione dell'obbligo della presentazione anche alle prestazioni di servizi; 3) nuove soglie per determinare la periodicità di presentazione mensile/trimestrale.

casi in cui la consegna avverrà per via telematica: vendita di software, libri elettronici, musica, film e comunque tutti i servizi offerti tramite internet<sup>8</sup>.

Il commercio elettronico “diretto” e le imposte indirette.

Nello studio delle problematiche fiscali poste dal commercio elettronico, occorre distinguere il settore dell'imposizione diretta, nel quale rientrano - innanzitutto - le imposte sui redditi prodotti dalle persone fisiche e dalle società<sup>9</sup>, da quello della fiscalità indiretta, del quale fanno parte i tributi sui consumi, come l'imposta sul valore aggiunto vigente nel nostro ordinamento. Nel settore della fiscalità indiretta, nell'ambito del quale è circoscritta la presente indagine, le principali questioni poste dalle transazioni telematiche hanno avuto ad oggetto le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al commercio elettronico diretto.

Nel sistema dell'Iva, il commercio elettronico c.d. indiretto non ha dato luogo a particolari problemi applicativi: tali transazioni concludendosi sempre con la consegna fisica del bene acquistato online, vengono assimilate alle comuni vendite a distanza di beni materiali<sup>10</sup>. Diversamente, il commercio elettronico c.d. diretto, avendo ad oggetto beni “virtuali”, trasferiti direttamente attraverso le reti informatiche, mette in discussione i principi fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto. L'analisi delle problematiche nascenti dalla applicazione dell'Iva alle attività relative al commercio elettronico presuppone un breve disamina dei principi generali che disciplinano il funzionamento di tale tributo.

L'imposta sul valore aggiunto, introdotta in Italia dal D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, viene considerata in dottrina il primo esempio di «imposta europea» o «comunitaria», in quanto riproduce un modello di imposizione già elaborato in sede comunitaria<sup>11</sup>. Con l'introduzione di

---

8 In maniera molto sintetica, pertanto, possiamo affermare che esistono due concezioni di commercio elettronico: la prima, in senso stretto, si ha quando un contratto è concluso tramite mezzo elettronico, la seconda, in senso lato, quando almeno una delle fasi negoziali sia svolta tramite mezzo elettronico. In entrambi i casi non rileva se si tratti o meno dello scambio di dati strutturati, se l'oggetto sia un bene o un servizio, né la soggettività dei contraenti (siano essi privati o pubblici, imprese o consumatori). In tal senso si veda Paola Palmerini, *Commercio elettronico e fisco*, Quaderni Cesfin 2002, a cura di Mario Alberto Galeotti Flori.

9 L'imposizione fiscale diretta si basa, in genere, sul criterio del collegamento personale, dato che i soggetti d'imposta vengono quasi ovunque tassati nel loro Stato di residenza, sulla base della totalità dei loro redditi a livello mondiale. Il criterio di collegamento personale viene temperato dal criterio del collegamento territoriale (o del beneficio), in quanto tali soggetti possono essere anche assoggettati ad imposte dirette in altri Stati, diversi da quello di residenza, in cui abbiano una stabile organizzazione attraverso la quale svolgono al loro attività. Inoltre, alcune categorie di redditi, quali dividendi, interessi e royalties, sono spesso tassati attraverso ritenuta alla fonte, a carico di colui che, in uno Stato diverso da quello del percettore, corrisponde tali compensi. Le norme interne sul credito d'imposta e le varie convenzioni internazionali contro la doppia imposizione valgono, in principio, ad eliminare gli inconvenienti che potrebbero derivare da questa tassazione al di fuori del paese di residenza. In tal senso si veda Ugo Draetta, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Giuffrè 2005.

10 Tale conclusione ha trovato conferma in G. Sacerdoti- G. Marino, *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano: EGEA, 2001 ed in P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in AAVV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2005.

11 Cfr. P. Filippi, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico* (diretto da S. Cassese), iv, Milano, 2006.

tale imposta si è inteso realizzare un processo di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari dei singoli Stati membri dell'Unione europea (UE), al precipuo fine di creare un mercato unico ove beni, servizi, persone e capitali possano circolare liberamente senza incorrere in barriere fisiche ed ostacoli di natura fiscale, evitando il verificarsi di fenomeni "distorsivi" della concorrenza. L'Iva è l'imposta in vigore in tutti i paesi della Unione Europea (UE) per assoggettare a tassazione il consumo dei beni e dei servizi.

L'onere dell' Iva viene di fatto sostenuto dai consumatori come componente del prezzo dei beni e dei servizi che sono ad essa soggetti. Nel ciclo produttivo commerciale, tuttavia, l'Iva viene anticipata dai soggetti passivi di diritto dell'imposta che sono le imprese, le società, gli enti, gli esercenti arti e professioni.

Nelle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) soggette all' Iva essa viene addebitata, dai soggetti passivi di diritto (imprese società, enti ed esercenti arti e professioni), come componente del prezzo dei beni o dei servizi alle controparti contrattuali, con obbligo di rivalsa. L'Iva addebitata dai soggetti passivi, anche se non viene incassata, deve essere liquidata e versata periodicamente all' ufficio competente, al netto dell'Iva assolta sugli acquisti (anche intracomunitari) e sulle importazioni fatte dai soggetti passivi stessi. I soggetti passivi di diritto non sopportano quindi, di regola, il costo dell' Iva, salvi i casi di indeducibilità totale o parziale, sempre più frequenti, dell' Iva pagata sull'acquisizione di alcune categorie di beni e servizi.

I soggetti passivi, oltre al costo dell' Iva pagata sugli acquisti con Iva indeducibile, sopportano il costo della complessa gestione amministrativa dell'imposta, l'onere finanziario dell'anticipazione dell'imposta, e se si trovano a credito, l'onere finanziario ed il costo della procedura del rimborso.

E', a questo punto, opportuno analizzare le principali questioni poste dalle transazioni telematiche riguardo le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al commercio elettronico diretto. Occorre, preliminarmente, rilevare l'esistenza di una palese difficoltà relativa al corretto inquadramento di tali transazioni tra le vendite di beni o le prestazioni di servizi<sup>12</sup>. La riconduzione di una transazione, telematica o non, nell'una o nell'altra categoria di operazioni soggette ad Iva risulta di estremo rilievo ai fini dell'applicazione dell'imposta. Basti osservare che per le cessioni di beni è rilevante, ai fini della tassazione, il momento di consegna o spedizione del bene, mentre le prestazioni di servizi si considerano effettuate (e dunque rilevano ai fini impositivi) nel momento del pagamento del corrispettivo pattuito. In

<sup>12</sup> A tale proposito è opportuno osservare che la dottrina si è divisa tra coloro che propendono per una qualificazione delle stesse tra le cessioni di beni e coloro che, al contrario, le includono tra le prestazioni di servizi. Si rimanda al contenuto della nota n.1 per i riferimenti dottrinali.

effetti, nel commercio elettronico diretto, le difficoltà di qualificare una operazione come vendita di beni sono evidenti sia per la circostanza che l'attraversamento della frontiera è solo virtuale, sia per il fatto che l'acquirente, anche se volesse assolvere ai suoi obblighi Iva (al fine di dedurla all'atto della rivendita) dovrebbe disporre di una fattura cartacea, duplicato di quella elettronica. Questo dovrebbe avvenire almeno fino a quando le fatture elettroniche non saranno riconosciute dalla fiscalità internazionale, anche al di fuori dell'ambito comunitario.

Uguale difficoltà vale per il commercio elettronico relativo alla prestazione di servizi "immateriali". In tale caso gli obblighi Iva generalmente sono assolti dal destinatario, se soggetto Iva e dal prestatore, se il destinatario non è soggetto Iva. In questo caso si potrebbe comprendere la tentazione, ad esempio, del prestatore extracomunitario di servizi immateriali destinati a residenti comunitari di non assolvere ad alcun obbligo Iva. In tale caso per il prestatore potrebbe risultare difficoltoso stabilire la residenza del destinatario e determinare se esso sia o meno soggetto Iva. Inoltre le potenzialità di evasione potrebbero sussistere se il fornitore di servizi si installasse in un paese permissivo per quanto attiene l'assolvimento degli obblighi Iva.

In relazione, poi, al presupposto territoriale dell'Iva si è posto il problema<sup>13</sup> se il luogo di imposizione delle transazioni elettroniche debba coincidere con il luogo in cui avviene il consumo, ovvero con quello di origine delle stesse (ossia, il luogo in cui ha sede l'impresa fornitrice).

E' dunque di tutta evidenza la complessità delle problematiche fiscali che avviluppano l'e-commerce diretto, quando si pensi alla esigenza di una precisa individuazione del percettore del compenso, del luogo di svolgimento delle attività del cedente, in un contesto di disagevole, se non a volte nulla possibilità di specifici e puntuali controlli da parte delle Autorità preposte.

Per venire a capo di tali difficoltà si è dispiegata una imponente azione di indirizzo e di coordinamento degli organismi comunitari ed internazionali, volta ad armonizzare i regimi fiscali dei vari Stati. L'intenso lavoro dei consessi sovranazionali ha prodotto le normative UE, come anche l'individuazione di alcuni principi-guida<sup>14</sup> da parte dell' OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, che comprende 30 paesi membri - tra i quali gli Stati Uniti d'America - ed ha una vocazione ed una sfera d'influenza mondiale).

---

13 A tale proposito è interessante l'analisi che viene fatta delle problematiche relative all'Iva in rapporto al principio di territorialità da P. Centore in "Manuale dell'iva europea", IPSOA 2008.

14 Questi 5 principi ai quali - secondo l'OCSE - deve essere improntata la produzione legislativa tributaria dei Paesi membri: Neutralità, Efficienza, Certezza, Equità e Flessibilità. Conferenza Interministeriale OCSE, Ottawa, 7-8-9 ottobre 1998. Sul punto vedasi NIEDDU' F., "Le linee guida dell' OCSE e UE. La territorialità dell'imposta", in Fisco Oggi, Rivista Telematica del 2003;

La disciplina legislativa in materia prende le mosse dalla VI Direttiva CEE 388/77, adottata per armonizzare le normative degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra di affari. Con essa si introdusse il principio di carattere generale della tassazione dei servizi nel paese di residenza del prestatore. Altro intervento in materia ha trovato la sua fonte in una comunicazione della Commissione Europea del 1998<sup>15</sup>, in cui viene rilevata l'esigenza di adeguare le imposte esistenti, ed in particolare l'Iva, agli sviluppi del commercio elettronico. In tale contesto sono state individuate diverse soluzioni come quella secondo cui tutte le transazioni realizzate con mezzi elettronici debbono considerarsi, ai fini Iva, come prestazioni di servizio. In questo caso il luogo di tassazione delle prestazioni deve coincidere con quello in cui avviene il consumo del bene o servizio ceduto, senza considerazione del luogo di origine. Di fondamentale importanza è stata, poi, l'emanazione dalla direttiva CE n. 31/2000<sup>16</sup>, recepita in sede nazionale col D.lgs.n.70/2003, che disciplina in generale il commercio elettronico.

Successivamente, il 7 maggio 2002, il Consiglio europeo ha emanato la Direttiva n. 2002/38/CE<sup>17</sup>, che ha trovato attuazione nel nostro ordinamento con il decreto legislativo 273 del 2003<sup>18</sup>, e che si occupa, tra l'altro, del regime Iva applicabile a "determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici". L'obiettivo primario che la direttiva ha inteso perseguire è quello di garantire la tassazione di tutte le operazioni on-line poste in essere nei confronti di consumatori "comunitari" (ossia residenti o domiciliati nel territorio comunitario), indipendentemente dalla localizzazione - all'interno o all'esterno dell'Unione - del prestatore del servizio (considerando nn.2 e 3). L'art. 1 della direttiva 2002/38/CE ha modificato temporaneamente (per un periodo iniziale di tre anni a decorrere dal 1° luglio 2003, prorogato poi fino al 31 dicembre 2008) la direttiva 77/388/CEE, c.d "Sesta direttiva", recante la disciplina di base dell'imposta sul valore aggiunto, le cui norme sono confluite nella direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006. La direttiva in oggetto affronta le problematiche correlate alla fornitura di servizi on-line a titolo oneroso, riconducibile alla fattispecie di commercio

15 Comunicazione della Commissione COM (1998) 374, Commercio elettronico e tassazione indiretta, del 17 giugno 1998, approvata il successivo 6 luglio dal Consiglio Ecofin.

16 La finalità della direttiva emerge chiaramente nel "considerando" n.7: "Per garantire la certezza del diritto e la fiducia dei consumatori, la presente direttiva deve stabilire un quadro generale chiaro per taluni aspetti giuridici del commercio elettronico nel mercato interno". Questo perché, si dice, sussistono da un lato disarmonie normative fra gli stati membri e, dall'altro, incertezza sul diritto da applicare ai casi concreti, il tutto a danno del cittadino-consumatore.

17 GUCE L 128 del 15 maggio 2002. Tale iniziativa è da ricondurre all'esigenza di rendere attuale la normativa esistente in materia Iva così come risulta dal contenuto della Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo intitolata "Strategia volta a migliorare il funzionamento del regime iva nel mercato interno": COM(2000) 348, del 7 giugno 2000.

18 Il d.lgs. 1 ottobre 2003 n. 273, nel dare attuazione alle norme sopra indicate, ha apportato alcune modifiche all'art. 7 del d.p.r.633/72 ed ha aggiunto, al testo del medesimo decreto, l'art. 74-quinquies recante "disposizioni per i servizi resi tramite i mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta".

elettronico diretto<sup>19</sup>; individuato come compravendita in cui la cessione e consegna del prodotto si svolge interamente in modalità telematica e quindi non si materializza in un qualcosa di tangibile. Le modifiche così introdotte al regime ordinario dell'Iva hanno riguardato:

- a) la previsione di nuovi criteri di determinazione del luogo di imposizione dei servizi elettronici [art. 9, par. 2, lett. e) e f) della Sesta direttiva];
- b) un regime speciale applicabile, in presenza di determinate condizioni, ai suddetti servizi prestati da soggetti passivi non stabiliti (ossia privi di una sede o di una stabile organizzazione<sup>20</sup>) nell'Unione europea a favore di consumatori finali comunitari ("business to consumer") [art.26-quater della Sesta direttiva];
- c) il divieto da parte degli Stati membri di applicare, ai servizi in questione, aliquote ridotte rispetto a quelle ordinarie vigenti nei rispettivi ordinamenti nazionali [art.12, par. 3, u.cpv. della Sesta direttiva].

L'innovazione di maggiore rilievo, introdotta dalla direttiva in oggetto, è la disciplina di criteri specifici attraverso i quali è possibile identificare il luogo in cui rileva l'imposizione dei servizi elettronici. La significativa modifica, che ribalta la filosofia della VI Direttiva (388/77), stabilisce che luogo dell'imposizione per i servizi on-line è sempre ed ogni caso quello in cui il bene o il servizio viene effettivamente fruito, quindi il luogo in cui il cliente ha fissato la sede dei propri affari o vi ha costituito un centro di attività stabile ovvero, nel caso di privato acquirente, il luogo del suo domicilio o della residenza abituale. Dunque il luogo di tassazione, viene in linea tendenziale, a coincidere con il Paese in cui il servizio viene in concreto utilizzato. A tale proposito è opportuno ricordare che, secondo le intenzioni del legislatore comunitario, tale disciplina assicura l'imposizione di tutte le prestazioni rese nei confronti di destinatari domiciliati o residenti nel territorio di uno degli Stati membri<sup>21</sup>.

Antecedentemente all'entrata in vigore della direttiva 2002/38/CE, ai servizi in questione risultava applicabile, in assenza di deroghe specifiche, il criterio generale di territorialità

19 Il problema non riguarda l'acquisto on-line di beni materiali, consegnati con mezzi tradizionali, poiché in tali casi si applica la vigente normativa secondo cui tutte le forniture per il consumo all'interno dell'Unione Europea sono soggette ad Iva, mentre le forniture verso altre giurisdizioni non lo sono.

20 Ricordiamo che, secondo la VI direttiva 77/388 Cee (articolo 9, n. 1), per stabile organizzazione deve intendersi "un centro di attività stabile". Ciò vuol dire che vi deve essere l'impiego sia di risorse umane quanto di risorse materiali. Pertanto, non è sufficiente la presenza nel territorio di soli impianti come presupposto per l'applicazione del tributo. Ha affermato, infatti, la Corte di giustizia europea nella sentenza del 17/7/97 (procedimento C-190/95) che, "affinché un centro di attività possa essere qualificato come stabile, è necessario che presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate".

21 Secondo le dichiarazioni rese dal Commissario Frits Bolkestein, in occasione della presentazione della direttiva 2002/38/Ce, riportate da A.De Luca Alberto – D.Stevanato, Iva e commercio elettronico, in Dialoghi, 2004, con le modifiche alla disciplina dell'iva, introdotte dalla novella, si è inteso "...riallineare, in termini di competitività, gli operatori comunitari con quelli extra Ue, fino ad oggi esenti da tale imposta. In questo modo, si elimina un handicap che penalizzava eccessivamente tanto le imprese quanto i consumatori europei".

previsto dall'art.9, par. 1, della Sesta direttiva (e nel nostro ordinamento dall'art.7, comma 3, del D.p.r. 633/72), collegato al domicilio o alla residenza del prestatore. Tale criterio, tuttavia, non garantiva la neutralità fiscale dell'imposta sul valore aggiunto, tenuto conto che le operazioni in esame sfuggivano all'imposizione, ove rese da soggetti domiciliati o residenti all'estero, privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Viceversa, i servizi prestati mediante mezzi elettronici, da operatori ivi domiciliati o residenti, erano sempre e comunque assoggettati all'imposta, ancorché effettuati nei confronti di consumatori extracomunitari<sup>22</sup>.

Proprio al fine di eliminare tali distorsioni ed assicurare il rispetto del principio di neutralità concorrenziale il legislatore comunitario ha introdotto, in deroga al criterio generale sopra indicato, il diverso criterio di territorialità collegato al luogo del destinatario finale del servizio stesso, ossia il Paese in cui questi abbia fissato la sede della propria attività economica, un centro stabile di attività o, in mancanza, il domicilio o la residenza [art. 9, par.2, lett. e), ultimo trattino della Sesta direttiva<sup>96</sup>]. Con ciò il legislatore ha voluto estirpare in radice le distorsioni alla concorrenza innescate dal fatto che il consumatore europeo, con il sistema precedente, veniva assoggettato al regime Iva solo nell'ipotesi di acquisto da prestatore comunitario. E questo rappresentava un formidabile incentivo per non poche imprese con sede nell'Unione a delocalizzarsi, cioè a spostare ufficialmente la propria attività nei paesi extra Unione<sup>23</sup>.

Di sostanziale rilievo è il successivo Regolamento del Consiglio CE n. 1777/2005<sup>24</sup>, che persegue "lo scopo fondamentale di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema di imposta sul valore aggiunto", con specifico riferimento ai soggetti passivi, alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi nonché alla definizione del luogo in cui considerare effettuate le stesse cessioni e prestazioni. Tale regolamento, oltre ad introdurre una più dettagliata ed ampia casistica delle operazioni assoggettate alla particolare disciplina relativa all'e-commerce, ha dato (al paragrafo 1 dell'art.11) una nuova definizione dei "servizi prestati tramite mezzi elettronici", che "comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la

22 Peirola – A. Della Carità', E-commerce "diretto". Come cambia il regime Iva delle prestazioni di servizi on-line, in *Rass.fisc.int.le*, 2004, 37; E. Pullino, *Il commercio elettronico e l'iva*, in *Il fisco*, 2003.

23 C. Rossi, Dall'applicazione dell'IVA all'e-commerce diretto, possibili fenomeni di distorsione concorrenziale, in *Fisco Oggi*, *Rivista Telematica* del 13/11/2003.

24 Il regolamento CE 17 ottobre 2005 - n. 1777/2005, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea* n. 288 del 29 ottobre 2005, serie L, si caratterizza per la sua particolare funzione di natura prettamente interpretativa della VI direttiva comunitaria (direttiva 17 maggio 1977, n.77/388/CEE). Preso atto che alcune disposizioni legislative in materia di Iva comunitaria sono interpretate in modo difforme nei singoli Stati membri, con conseguente disomogeneità di applicazione della normativa, il legislatore comunitario ha ritenuto necessario dettare precisi criteri interpretativi. L'importanza, dunque, di tale regolamento, deriva dalla circostanza che con esso si è data forza di legge a molti degli orientamenti, formati nel periodo dal 1977 al 2003, non vincolanti, adottati all'unanimità dal Comitato iva formato da esperti di tutti gli Stati membri. Con la pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea* del 29/10/2005, il regolamento (entrato in vigore il 01/07/2006) è diventato direttamente applicabile in tutti gli Stati membri senza la necessità di essere recepito nella legislazione interna dei singoli Paesi.

cui natura rende la prestazione altamente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell'informazione, impossibile da garantire". Tale concetto trova ulteriore riscontro nell'allegato I al regolamento, con cui viene in sostanza riscritto l'allegato L della VI direttiva comunitaria attraverso una più puntuale e dettagliata descrizione dei servizi compresi nell'ambito del commercio elettronico e di quelli che, invece, ne sono esclusi.

Successivamente, in data 11/12/2006 è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della UE la Direttiva n. 2006/112/CE, che riscrive la VI direttiva (direttiva n. 77/388/CEE del 13.06.1977) al fine di tener conto delle diverse e sostanziali modifiche che l'hanno interessata nel corso degli anni. Dunque, con tale direttiva, si è proceduto alla rifusione delle norme che costituiscono il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (cosiddetta "Sesta direttiva Iva").

La nuova direttiva 2006/112/CE costituisce pertanto una sorta di testo unico di tutte le norme sul sistema comune dell'Iva, razionalizzando e coordinando le numerose e sostanziali modifiche intervenute nel tempo. Il nuovo testo è entrato in vigore dal 1° gennaio 2007 in tutti i Paesi dell'Unione europea.

In tale direttiva il principio discriminante che connota l'operazione di commercio elettronico<sup>25</sup>, e quindi la sua assoggettabilità alla disciplina fiscale innanzi richiamata, è rappresentato dal carattere oneroso della transazione on line tra le parti. Pertanto, una mera comunicazione mediante E-mail tra cliente e fornitore, come tra docente e studente nell'ambito dell'insegnamento a distanza in ambito Internet, ovvero anche la semplice raccolta di un ordinativo, che non si concluda con il contestuale trasferimento di beni e servizi da parte del prestatore contro pagamento a mezzo di addebito su carta di credito o trasferimento di fondi per via digitale da parte del cliente (privato od impresa), non integra la fattispecie di commercio elettronico<sup>26</sup>.

Per ciò che attiene alla tassazione ai fini Iva, applicabile ai servizi di commercio elettronico diretto, occorre riferirsi alla regola generale, o meglio alle deroghe previste al comma 4

25 L'allegato II della citata direttiva fornisce un elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica di cui all'art. 56, paragrafo 1, lettera k): Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature; fornitura di software e relativo aggiornamento; fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politiche, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

26 Ciò è stabilito dall'art. 9, paragrafo 2, lettera e), ultimo trattino della sesta direttiva comunitaria n. 77/388/CEE. In particolare si evidenzia che non rientrano nel commercio elettronico tutte quelle prestazioni in cui l'elemento umano è sostanziale rispetto all'apporto. Inoltre il regolamento 1777 specifica meglio questo concetto precisando che non rientrano nell'ambito del commercio elettronico i servizi di radiodiffusione e di televisione e i servizi di telecomunicazione nonché una serie di prestazioni come ad es. i servizi telefonici forniti attraverso internet o i servizi pubblicitari.

dell'art. 7 del DPR 633/1972. In particolare la lettera d) ricomprende fra le varie prestazioni di servizio anche quelle rese tramite mezzi elettronici stabilendo, come principio cardine ai fini dell'imposizione, il luogo di domicilio o residenza del committente a meno che non siano utilizzate al di fuori della Comunità economica europea. Alla successiva lettera e) il legislatore indica il trattamento fiscale che va riservato a tali prestazioni rese però nei confronti di un soggetto passivo d'imposta stabilito in un qualsiasi stato membro della UE. In tal caso sarà lo stesso committente ad assolvere l'Iva nel suo Paese attraverso il meccanismo del Reverse Charge<sup>27</sup>. Da tali principi consegue che, mentre la disciplina delle prestazioni rese a privati extra UE non sembra sollevare particolari problematiche, merita, invece, uno specifico approfondimento l'opposta fattispecie relativa appunto alle operazioni poste in essere da prestatori extracomunitari nei confronti di privati consumatori residenti o domiciliati in uno Stato della UE cui si applica il principio, ex art. 7, comma 4, lettera f-ter) del DPR 633/1972 della tassazione del paese del committente. È evidente che, in un caso del genere, non si può pretendere dal soggetto privato, non titolare di partita Iva, l'assolvimento dei relativi obblighi e in particolare il versamento dell'imposta; pertanto l'imposta è dovuta direttamente dal prestatore extracomunitario.

In questa ipotesi, per evitare che il prestatore extracomunitario nomini un rappresentante fiscale in ogni Stato in cui effettua cessioni, la direttiva prevede un "regime speciale" secondo il quale il prestatore si può identificare direttamente in un Paese qualsiasi della UE per assolvere l'imposta relativa a tutte le vendite fatte nella Comunità.

L'art. 74 quinquies del DPR 633/72 recepisce nell'ordinamento italiano le modalità operative di questo regime speciale. In particolare il soggetto extracomunitario che si avvale di tale regime deve presentare, ai sensi del comma 1 dell'art. 74 quinquies, prima dell'effettuazione delle

27 Raffaello Lupi, ne "Il sole 24 ore", definisce i contenuti della disciplina in oggetto: "L'espressione si colloca nella terminologia Iva e indica il meccanismo dell'inversione contabile (dall'inglese reverse charge) che praticamente elimina la detrazione dell'Iva sugli acquisti. Se infatti il cliente si è (auto)qualificato, di fronte ai propri fornitori, come imprenditore o professionista, l'Iva non viene applicata, e quindi mancano i presupposti per la detrazione. Se invece il cliente si è qualificato come consumatore finale, subendo l'addebito dell'Iva, proprio per questo la detrazione è parimenti esclusa. Lo scopo della diffusione di questo sistema è di evitare, nei rapporti intracomunitari, la detrazione di Iva applicata da fornitori esteri e incassata, quindi, da Stati esteri: in questo caso, infatti, la gestione delle detrazioni Iva transnazionali richiederebbe una stanza di compensazione comunitaria, che non è stata mai realizzata. Negli ultimi anni questo meccanismo è stato utilizzato anche per contrastare le cosiddette "frodi carosello", dove il fornitore si sottraeva al versamento dell'Iva, senza che ciò potesse essere un motivo per negare la detrazione al cliente, salvo dimostrarne la malafede o la connivenza col fornitore. Su determinati settori (subappalti, materiale informatico, eccetera) si è quindi imposto il criterio in esame, alternativo a quello basato sull'applicazione e la detrazione dell'Iva. L'unico rischio della generalizzazione del reverse charge è che gli acquirenti si qualificano come imprenditori o professionisti al fine di evitare l'addebito del tributo, per destinare il bene così acquistato a uso personale, senza aver scontato l'Iva. Il fornitore non è infatti assolutamente in grado di verificare né l'effettivo destinatario della prestazione né a maggior ragione l'attività da questo esercitata. Il termine inversione contabile si riferisce proprio alla diversa modalità di annotazione contabile, dove il compratore soggetto Iva dovrà dichiarare l'acquisto del bene o servizio attraverso un'autofatturazione, ossia attraverso un documento contabile non emesso dal cedente, ma redatto direttamente dall'acquirente".

operazioni, un'apposita dichiarazione che gli permetterà l'attribuzione da parte dell'Amministrazione di uno speciale numero identificativo.

I soggetti extracomunitari, così identificati, sono dispensati dagli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione annuale (artt. 21-40 del DPR 633/72). Tuttavia essi devono presentare una dichiarazione trimestrale<sup>28</sup>, sempre per via telematica, e contestualmente versare l'Iva dovuta. La documentazione relativa, ai sensi del comma 9, va conservata per dieci anni decorrenti dalla fine dell'anno di effettuazione delle operazioni e deve essere fornita su richiesta non solo della nostra Amministrazione finanziaria ma anche dell'Autorità fiscale del Paese di consumo. Infine, si sottolinea che non è ammessa la detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti di beni e di servizi come specificato nel comma 11, DPR 633/72, ma i soggetti interessati avranno diritto al recupero dell'imposta mediante la procedura di rimborso ex articolo 38-ter. del medesimo decreto.

#### Recenti sviluppi normativi

Con il DLgs. 11.2.2010 n. 18, pubblicato sulla G.U. 19.2.2010 n. 41 ed entrato in vigore il 20.2.2010, sono state recepite nell'ordinamento italiano le disposizioni in materia di Iva contenute nelle direttive comunitarie n. 2008/8/CE, 2008/9/CE<sup>29</sup> e 2008/117/CE<sup>30</sup>.

In particolare la direttiva 2008/8<sup>31</sup> del Consiglio del 12 febbraio 2008 interviene nella normativa tributaria comunitaria con l'obiettivo di semplificare e omogeneizzare la disciplina Iva. La disciplina è particolarmente articolata e produrrà i suoi effetti a decorrere dal 1° gennaio 2015, ossia al termine di un periodo transitorio, necessario per favorire l'allineamento degli ordinamenti tributari dei singoli Stati. La direttiva in oggetto interviene anche nel controverso mercato del commercio elettronico ed esclude che le mere comunicazioni tra prestatore di servizi e destinatari possano configurare un "servizio elettronico". Inoltre, dispone che il luogo delle prestazioni di servizi prestati per via elettronica, resi a persone che non sono soggetti passivi stabiliti o domiciliati o abitualmente residenti in uno Stato membro da un soggetto passivo che fuori della Comunità abbia stabilito la sede della propria attività economica o ivi disponga di una stabile organizzazione dalla quale sono stati resi i servizi o, in

28 In base al Provv. 08/10/2003 dell'Agenzia delle Entrate, la dichiarazione, da presentare entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento, deve contenere, tra l'altro, "l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle prestazioni effettuate in ciascuno Stato membro di consumo", questo al fine di consentire al Paese di identificazione il riaccredito dell'imposta di competenza degli altri Stati membri di consumo.

29 Direttiva 2008/9/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008 che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro.

30 Direttiva 2008/117/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.

31 Nelle more dell'approvazione definitiva del provvedimento di recepimento della normativa comunitaria, la circ. Agenzia delle Entrate 31.12.2008 n. 58 ha illustrato il contenuto della direttiva n. 2008/8/CE, le cui disposizioni sono direttamente applicabili fin dall'1.1.2010.

mancanza di tale sede o stabile organizzazione, sia domiciliato o abitualmente residente, è il luogo in cui la persona non soggetto passivo è stabilita o domiciliata o abitualmente residente. Ritornando alla normativa nazionale occorre rilevare che le novità introdotte dal DLgs. 11.2.2010 n. 18 costituiscono un tassello fondamentale nel processo di armonizzazione della fiscalità indiretta dei Paesi appartenenti alla Comunità europea. Secondo le disposizioni del decreto in oggetto, i criteri da utilizzarsi per stabilire il soddisfacimento del presupposto territoriale, ai fini dell'assoggettamento ad imposta di una prestazione di servizi intracomunitaria, vengono sostanzialmente identificate due "regole base":

- Operazioni cosiddette "business to business" ("B2B" – ovvero intercorse tra un soggetto passivo nazionale ed un soggetto passivo estero): per tali operazioni, il criterio di imponibilità è individuato nel Paese di residenza del committente del servizio.
- Operazioni cosiddette "business to consumer" ("B2C" – ovvero prestazioni di servizi tra un fornitore soggetto passivo IVA ed un privato consumatore): il criterio di imponibilità è individuato nel Paese di residenza del prestatore del servizio.

L'impostazione innanzi delineata consente di superare le difficoltà interpretative derivanti dal tenore letterale del precedente articolo 7 del D.P.R. n. 633/1972 il quale, dopo aver individuato una regola generale per accertare la sussistenza del presupposto territoriale, elencava numerose deroghe al suddetto criterio, stabilite in base alla natura del servizio prestato<sup>32</sup>.

Quale diretta conseguenza del criterio sopra illustrato per le operazioni "B2B", ed in applicazione del meccanismo di reverse charge, i soggetti passivi nazionali dovranno, in relazione a tali operazioni, se territorialmente rilevanti in Italia, procedere all'emissione di un'autofattura (tale è, infatti, il tenore letterale della norma), per assoggettare ad imposta italiana le prestazioni di servizi rese da fornitori residenti in altri Paesi della Comunità Europea (a meno che per i servizi resi non siano applicabili le deroghe specifiche contemplate dal D.P.R. n.633/1972).

Altra novità di cui al decreto in oggetto riguarda l'ampliamento del novero dei soggetti da considerarsi "soggetti passivi" ai fini IVA: in virtù delle nuove disposizioni sono da considerare tali anche: gli enti non commerciali, di cui all'articolo 4, c. 4 del D.P.R. n. 633/1972, anche

32 Al fine di stabilire il corretto trattamento, ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, di una prestazione di servizi risultava, pertanto, necessario un notevole sforzo interpretativo volto all'esatta individuazione della natura del servizio prestato e, sulla base delle tipologie di servizi individuate nei commi dell'articolo 7, all'assoggettabilità, o meno, di tale prestazione all'imposta in Italia. A far data dal 1 gennaio 2010, invece, al fine di determinare l'assoggettamento di un'operazione all'Imposta sul valore aggiunto italiana, si dovrà fare esclusivamente riferimento ai due criteri generali sopra sintetizzati, ed alle deroghe specificatamente elencate dalla norma.

quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale e gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini Iva.

A seguito delle novità innanzi illustrate, sono posti a capo dei soggetti passivi nazionali ulteriori obblighi di natura documentale. Inoltre il decreto in commento introduce importanti modifiche concernenti il momento di effettuazione delle prestazioni intracomunitarie di servizi<sup>33</sup>.

Le recenti disposizioni, come indicato sopra, modificano le regole territoriali previste per le prestazioni di servizi dall'art. 7 del DPR 633/72 e dall'art. 40 del DL331/93. Le novità in materia di territorialità Iva si applicano alle operazioni effettuate dal 1.1.2010. Sono, tuttavia, previste ulteriori modifiche con effetto dall'1.1.2015, per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di e-commerce diretto.

Come precisato sopra, a decorrere dal giorno 1 gennaio 2010, il criterio di territorialità delle prestazioni di servizi "generiche", riconducibili alla categoria "business to business", (per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe), intercorse tra un soggetto passivo nazionale ed un soggetto passivo estero, è fissato nel luogo di stabilimento del committente.

A tale proposito la Circolare Ministeriale n. 58/E del 31 dicembre 2009 provvede ad elencare, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le prestazioni di servizi che debbono considerarsi territorialmente rilevanti in Italia, se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia: tra queste rientrerebbero le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici. Per quanto attiene al criterio della territorialità applicabile alle prestazioni di servizi "business to consumer" occorre fare riferimento all'articolo 7-ter, comma 1, lett. B) del D.P.R. n. 633/1972, in cui si specifica che "le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato". Rimane, pertanto, invariata la regola secondo cui il criterio di territorialità delle prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo nazionale a favore di un committente privo di soggettività passiva, è fissato nel paese di stabilimento del prestatore del servizio. A tale regola di carattere generale si rendono applicabili le deroghe di cui all'articolo 7-sexies del D.P.R. n. 633/1972. Tra tali deroghe sono ricomprese le prestazioni di servizi rese tramite mezzi

---

33 Il novellato articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972, infatti: riconferma che le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo; prevede che le prestazioni di servizi individuate nell'articolo 3, comma 3, primo periodo si considerino effettuate al momento di ultimazione della prestazione (tuttavia, in caso di pagamento anticipato, l'operazione si considererà effettuata alla data di pagamento); stabilisce che, nell'ipotesi di prestazioni generiche, continuative o periodiche, esse si considerano effettuate nel mese successivo a quello in cui sono rese; per le prestazioni intracomunitarie effettuate in modo continuativo, nell'arco di un periodo superiore ad un anno, e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, tali prestazioni si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare, fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

elettronici<sup>34</sup> (cosiddetto e-commerce) da soggetti extracomunitari e sono rilevanti in Italia quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente in Italia. Da ultimo, ai sensi del successivo articolo 7-septies, non si considerano rilevanti in Italia le prestazioni, rese ad un committente non soggetto passivo IVA, domiciliato al di fuori dell'Unione Europea, tra le quali figurano anche i servizi prestati per via elettronica.

La novella legislativa di recepimento delle Direttiva 2008/8/CE, ha indubbiamente il pregio di aver semplificato il regime impositivo di numerose tipologie di servizi tipicamente rese da operatori stabiliti nel territorio dell'Unione Europea, individuando criteri tipologici e territoriali chiari e di immediata applicazione.

#### Considerazioni conclusive

Il commercio elettronico, oltre ad esser un nuovo mezzo per commercializzare prodotti, è anche lo strumento attraverso il quale sono state abbattute virtualmente le frontiere che impedivano la conquista di mercati prima irraggiungibili. Tuttavia, in questi anni, tali nuovi metodi di scambio, si sono rivelati fonte di varie problematiche in merito alla possibilità di effettuare un serio e capillare controllo da parte degli organi preposti.

Infatti il commercio elettronico pone nuove sfide al diritto tributario in quanto alcuni concetti fondamentali su cui esso si fonda risultano di difficile applicazione in tale settore. Basti pensare a concetti come la territorialità o l'identificazione precisa dei soggetti che pongono in essere un'operazione commerciale, per dedurre l'aleatorietà di tali fattori in ambito internet. La natura delocalizzata della rete travalica le frontiere nazionali, rendendo complesso il problema della individuazione del luogo di esercizio delle attività imprenditoriali. Inoltre, nel commercio elettronico, gli operatori, con estrema facilità, tendono a rilocalizzare la loro attività in paesi a bassa o nulla fiscalità, come ad esempio i centri finanziari offshore, noti come "paradisi fiscali". In tali località è garantito un alto livello di anonimato con riferimento sia alle attività svolte che ai soggetti che le svolgono. Anche lo sviluppo di sistemi di pagamento

34 È necessario ricordare che per servizi prestati tramite mezzi elettronici s'intende soltanto il commercio elettronico diretto con il quale è possibile ricevere beni quali, a titolo esemplificativo, film, file musicali, libri in forma digitale, ecc. Al riguardo si segnala che l'articolo 11 del regolamento n. 1777/2005 specifica, sia pure in modo non tassativo, che i servizi prestati tramite mezzi elettronici, attraverso internet o rete elettronica individuati dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), ultimo trattino e dall'allegato L della Direttiva 2002/38/CE sono i seguenti: a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti; b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web; c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o uno servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite circa la realizzazione di una vendita per posta elettronica automaticamente via computer; e) le offerte forfetarie di servizi Internet (Internet service provider, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, ecc.); f) i servizi elencati nell'allegato I del regolamento 1777/2005.

elettronici contribuisce a garantire l'anonimato, rendendo più agevole l'utilizzo di centri off shore per le transazioni telematiche. Tutto ciò rende particolarmente difficile, per le autorità fiscali, reperire le informazioni necessarie per l'identificazione degli operatori del commercio elettronico, finalizzata al loro eventuale assoggettamento a tassazione.

Altro aspetto critico è rappresentato dalla tipologia delle operazioni commerciali effettuate in rete. Infatti, tali operazioni, sfuggono ad una categorizzazione secondo criteri i tradizionali che sarebbe invece necessaria per determinare il regime fiscale dell'operazione.

Particolari problematiche, poi, vengono generate dalla necessità di garantire il pieno rispetto della disciplina vigente da parte degli operatori extracomunitari, soprattutto per le operazioni poste in essere con soggetti privati. Tuttavia le stesse misure sanzionatorie previste a livello comunitario, ossia l'esclusione dall'elenco dei soggetti registrati o l'oscuramento dei siti delle imprese inadempienti, non sembra possa funzionare da deterrente e garantire il pieno rispetto della disciplina prevista per queste particolari transazioni commerciali.

E' opportuno rilevare, inoltre, che l'attuale ordinamento dell'Unione Europea lascia alla competenza dei singoli Stati membri le determinazioni relative alle politiche fiscali interne, in quanto elementi caratterizzanti della sovranità nazionale. Ad oggi, pertanto, non esiste un ordinamento "fiscale europeo" inteso come insieme organico di imposte europee sovrapposte o sostitutive rispetto a quelle degli Stati membri e derivanti dall'esercizio di una piena competenza fiscale dell'Unione. L'azione europea in materia fiscale è pertanto sussidiaria, riguardando solo gli aspetti che possono incidere sul funzionamento del mercato comune e sull'attuazione del fondamentale principio della libera concorrenza. A questo si aggiunga che risulta ancora abbastanza frastagliato il fronte delle autorità preposte ai controlli, considerata anche la novità della materia e la sua intrinseca potenzialità di vertiginoso sviluppo. Negli ultimi anni, le Istituzioni comunitarie, si sono adoperate per colmare tali lacune, senza risolvere tuttavia il problema della frammentazione delle norme relative all'Iva, e contribuendo in tal modo ad incrementare le distanze per il raggiungimento di un mercato unico digitale. Ciò che pertanto è auspicabile è un'azione europea in materia fiscale più concreta, al fine di contribuire alla rimozione degli ostacoli che si frappongono al completamento del mercato interno per il commercio elettronico ed allo sviluppo del commercio elettronico transfrontaliero, ma anche all'aspetto più sostanziale relativo alla lotta all'evasione.

## Bibliografia

- AAVV, Il regime fiscale delle transazioni telematiche, (a cura di) V. Ficari, Torino, 2004;
- AAVV, Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina (a cura di C. Rossello, G. Finocchiaro, E. Tosi) 2003;
- P. Adonnino, L'attuazione nell'ordinamento italiano della direttiva 2002/38/CE in tema di regime dell'Iva applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, in Riv. dir. Trib, 2004;
- P. Adonnino, Internet (diritto tributario), Enc. Treccani, agg. 2002;
- S. Arnaldo, Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle imposte sul reddito e nell'imposta sul valore aggiunto, in Bollettino tributario d'informazioni, 2005;
- M. Del Fabro – A. Spollero, Iva: la disciplina delle “vendite a distanza” dopo il recente intervento legislativo, in Il fisco, 2005;
- F. Delfini, Il commercio elettronico, Padova, 2004;
- A. De Luca Alberto – D. Stevanato, Iva e commercio elettronico, in Dialoghi di diritto tributario, 2004;
- C. Di Cocco, Manuale di diritto dell'informatica e delle nuove tecnologie, Bologna, 2002;
- U. Draetta, Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati, Milano, 2005;
- P. Filippi, Valore aggiunto (imposta sul), in Dizionario di Diritto Pubblico (diretto da S. Cassese), IV, Milano, 2006, 6156;
- P. Filippi, L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali in AAVV., Diritto tributario internazionale (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2005;
- C. Garbarini, La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo, in Diritto e pratica tributaria, 2000;
- A. Lovisolo, La stabile organizzazione nel nuovo Modello OCSE, in Corriere tributario, 2006;
- R. Miceli, La territorialità iva nelle operazioni telematiche, in Rass. trib., 2004;
- P. Palmerini, Commercio elettronico e fisco, Quaderni Cesfin 2002, a cura di Mario Alberto Galeotti Flori;
- M. Pierro, Beni e servizi nel diritto tributario, Padova, 2003;
- R. Rinaldi (a cura di), “La fiscalità del commercio elettronico: attualità e prospettive”, Torino, 2001;

- R.Rinaldi, I servizi informatici tra principi generali d'imposizione e regime speciale, in AA.VV. Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione, 2003;
- C.Rossello, Commercio elettronico: la governance di internet tra diritto statale, autodisciplina, soft law e lex mercatoria, Milano, 2006;
- C.Rossi Dall'applicazione dell'IVA all'e-commerce diretto, possibili fenomeni di distorsione concorrenziale, in Fisco Oggi, Rivista Telematica del 13/11/2003;
- A.Sirotti Gaudenzi, Il commercio elettronico nella società dell'informazione, Napoli, 2003;
- G. Sacerdoti- G. Marino, Il commercio elettronico : profili giuridici e fiscali internazionali, Milano, 2001;
- F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, vol.2., Torino 2008;
- P. Valente-F. Roccataglia, Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico, Roma, 2001.

Siti internet consultati

<http://www.altalex.it>

<http://www.interlex.it>

<http://www.gov.it>

<http://www.politichecomunitarie.it>

<http://www.ilsole24ore.com>

<http://www.europa.eu.com>

<http://www.aicel.it>

<http://www.fiscooggi.it>

<http://www1.agenziaentrate.it>

<http://www.ipsoa.it>