



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Economia digitale e imposizione indiretta* (*)

di Giuseppe Melis

Professore straordinario di Diritto tributario

LUISS Guido Carli-Roma

ABSTRACT

The paper examines the issue of indirect taxation of the digital economy. This work, premising some notes regarding the tax on telecommunications, sales taxes and duties, focuses in particular on the profiles relating to VAT, with intend to reconstructing its complex and articulated framework, the main legal issues and their solutions, and the reason of the interventions that have followed over time, most recently with the system so-called "MOSS", in the difficult reconciliation between the principle of neutrality on the one hand and efficiency, certainty and simplicity of operation on the other. It concludes with a consideration about the further evolutionary trends of this discipline, regarding the supply of goods not digitizable, and the application of the principle of destination globally.

SINTESI

Il lavoro esamina il tema dell'imposizione indiretta dell'economia digitale. Premessi alcuni cenni alle esperienze straniere in materia di imposta sulle telecomunicazioni, di sales taxes e di dazi, esso si sofferma in particolare sui profili relativi all'IVA, ricostruendone il complesso ed articolato quadro di riferimento, le questioni giuridiche principali e le relative soluzioni, nonché la ratio degli interventi che si sono succeduti nel tempo, da ultimo con il sistema c.d. "MOSS", nel difficile contemperamento tra principio di neutralità da un lato e di efficienza, certezza e semplicità operativa dall'altro. Esso si conclude con l'esame delle ulteriori tendenze evolutive della disciplina in materia, concernenti sia la fornitura internet di beni non digitalizzabili, sia l'applicazione del principio di destinazione a livello globale.

SOMMARIO: 1. Introduzione: problemi di fondo e concetti del cd. "commercio elettronico". Le imposte indirette e il web. I tributi indiretti diversi dall'IVA 2. L'IVA. 2.1. IVA e commercio elettronico: introduzione 2.2. La Direttiva definitiva del Consiglio 7

(*) Questo lavoro riproduce, con talune modifiche e con l'aggiunta delle note, la relazione presentata a Firenze in data 22 maggio 2015 nel corso del Convegno di studi su "Economia digitale, mercati globali ed evoluzioni dei sistemi fiscali" promosso dal CESIFIN.

maggio 2002, n. 2002/38/CE 2.3. I servizi “prestati tramite mezzi elettronici” e il relativo oggetto 2.4. Cessioni di beni o prestazioni di servizi? 2.5. La territorialità: la Proposta di direttiva e le relative critiche 2.6. Segue: ... e nella Direttiva 2002/38/CEE 2.7. Le proposte di modifica e la Direttiva 2008/8/CE 2.8. Momento di effettuazione dell'operazione ed aliquote applicabili 3. Conclusioni

1. Introduzione: problemi di fondo e concetti del cd. “commercio elettronico”. Le imposte indirette e il web. I tributi indiretti diversi dall'IVA

Lo sviluppo del cd. “commercio elettronico” ha aperto scenari economici inimmaginabili, cui il diritto tributario, che alla realtà economica in mutamento guarda costantemente dalla particolare angolazione dell'individuazione della capacità contributiva da tassare, non poteva restare indifferente.

Si è anzi reso necessario un adattamento repentino del diritto tributario stesso, per fronteggiare una crisi che ha investito concetti fondamentali dell'imposizione diretta ed indiretta il cui contenuto si assumeva ormai consolidato.

Per quanto riguarda le imposte indirette, che formano l'oggetto della presente relazione, è noto che esse sono finalizzate a colpire manifestazioni, appunto, indirette di capacità contributiva in quanto sintomi di essa, siano essi consumi, produzione o trasferimenti.

Con riferimento al commercio elettronico, il tema non si pone, naturalmente, sul versante delle imposte sui trasferimenti, bensì per l'IVA e le altre imposte sui consumi, che colpiscono la ricchezza solo nel momento in cui viene prodotta (traslandole economicamente sui consumatori, come nel caso delle accise sulla fabbricazione) o consumata (dazi doganali, accise sul consumo, monopoli fiscali).

In tale ambito, è ovviamente centrale il tema dell'IVA, sul quale concentreremo pertanto la nostra attenzione, anche se alcune riflessioni debbono essere svolte con riferimento ad altri tributi indiretti, in particolare all'imposta sulle telecomunicazioni, alle *sales taxes* e ai dazi.

Quanto alle prime, è interessante richiamare il tentativo del governo ungherese di

colpire l'utilizzo di internet mediante un'imposta sulle telecomunicazioni. Con una proposta di legge avanzata nel 2014 (ma, di fatto, mai approvata), il governo ungherese ha suggerito un'estensione della preesistente tassa sulle comunicazioni telefoniche già introdotta il 1.7.2012, gravante sui servizi di telefonia fissa e mobile e rapportata ai minuti di telefonate e al numero dei messaggi di testo. A seguito di tale estensione, detta imposta sulle telecomunicazioni avrebbe dovuto colpire anche i servizi di telefonia e messaggistica forniti via internet (cd. VOIP, come *Skype*, *Whatsapp*, ecc.), sì da rendere sostanzialmente identico il trattamento fiscale delle telecomunicazioni, comunque effettuate.

Questa *ratio*, tuttavia, non trovava rispondenza nella struttura del tributo. E difatti esso, pur nascendo come imposta sui soli servizi di comunicazione VOIP, sarebbe stato però "misurato" sul numero complessivo di *gigabyte* scaricati dai fruitori dei servizi internet, rivelandosi così del tutto inidoneo a isolare esclusivamente i dati riconducibili alle chiamate e messaggi scambiati *online*. In altre parole, quello che era stato ideato come tributo gravante solo sulle comunicazioni via internet è stato, di fatto, strutturato come tributo sul complesso dei dati scaricati, *i.e.* come vera e propria *bit tax*. A ciò si aggiunga che, nella versione originaria della proposta, non era stato previsto alcun tetto massimo al *quantum* dovuto, che sarebbe stato direttamente (ed illimitatamente) proporzionale ai *gigabyte* scaricati; nella seconda versione della proposta, si è introdotto invece un limite quantitativo, più alto per i fruitori professionali (contratti B2B), più basso per i consumatori (contratti B2C).

Quanto poi ai soggetti passivi, detta imposta sarebbe gravata sui *providers* che forniscono le connessioni ad aziende e privati, identificati quali contribuenti di diritto; tuttavia, essi avrebbero potuto traslare economicamente l'onere impositivo sui clienti, che sarebbero diventati contribuenti di fatto (nella prima versione della proposta, non si prevedeva alcun divieto di rivalsa, di talché la traslazione era senz'altro consentita; nella seconda versione, tale divieto è stato introdotto, tuttavia sarebbe stato di fatto incontrollabile).

Il tributo ha sollevato le proteste degli operatori di telecomunicazioni, che ne hanno evidenziato sia le gravi conseguenze sui loro bilanci, sia l'effetto di incremento dei prezzi nei confronti dei consumatori; in più, gli utenti ungheresi, sui quali, come si è detto, l'onere impositivo sarebbe stato ripercosso, hanno lamentato la violazione di diritti e libertà fondamentali, quali la libera comunicazione, ed hanno inoltre paventato il rischio che la nuova imposta potesse ostacolare la parità di accesso ad *internet* e ampliare il divario digitale tra le classi sociali. Per tali ragioni, la proposta è stata, in definitiva, abbandonata.

E' questo il caso di un tributo indiretto che finisce per colpire in ultima analisi la fruizione di internet in capo agli utilizzatori.

Interessante è anche il tema dell'imposta di consumo relativamente al caso delle *sales taxes* statunitensi. Nel 1992, infatti, la Corte Suprema, nel caso *Quill Corp. v. North Dakota*, affermò il principio secondo cui gli stati non possono obbligare i venditori a versare la *sales tax* in uno Stato se essi non hanno una presenza fisica entro i confini dello Stato in cui avviene la transazione (cd. "*taxable nexus*").

Con l'introduzione da parte del Congresso, in data 13 marzo 1997, dell'*Internet Tax Freedom Act*, venne vietata qualsiasi tassazione sul commercio elettronico; a tale atto venne originariamente attribuita validità triennale, poi sistematicamente prorogata (l'ultima proroga è scaduta nel dicembre 2014).

A partire dal 2002, nonostante la posizione restrittiva del congresso, i governi dei singoli Stati (ad oggi, 49 in tutto) hanno tuttavia stipulato tra loro i cd. *Streamlined Sales and Use Tax Agreement* (SSUTA), contravvenendo alla posizione espressa dalla Suprema corte nel citato caso *Quill vs North Dakota*. Questi accordi stabiliscono anche regole operative sulla tassazione delle transazioni online, tra cui: *i)* la previsione di una categoria nuova di prodotti denominata "beni digitali", distinta dai "beni materiali" e dai "servizi"; *ii)* la territorialità della tassazione nel luogo di consegna della merce (commercio elettronico indiretto) o di residenza dell'acquirente (commercio elettronico diretto).

Dal 2008, alcuni Stati hanno poi introdotto misure interne che recepiscono i principi SSUTA. E' il caso dello Stato di New York, che, peraltro, ha introdotto previsioni fiscali puntuali in tema di *software, cloud computing e digital goods*.

Nel 2014, a livello federale, il Congresso si accorge che è il momento di intervenire. Pendono attualmente due proposte di legge: i) il *Permanent Internet Tax Freedom Act*, che modifica l'*Internet Tax Freedom Act* del 1998, rendendolo permanente; ii) il *Marketplace fairness act*, che prevede misure fiscali specifiche in tema di commercio elettronico e transazioni digitali, ma stavolta a livello federale.

Infine, sempre sul fronte dell'imposizione indiretta, va evidenziato che altri Stati hanno agito sui dazi. Così, ad esempio, l'Argentina, che ha incrementato l'applicazione dei dazi, con aliquota del 50%, sui beni che entrano in territorio argentino attraverso i servizi postali. Profilo, quest'ultimo, che vedremo essere di rilevante interesse anche in ambito europeo, in considerazione della crescita esponenziale dei volumi di vendite di beni tradizionali derivanti da contratti conclusi *on line*.

2. L'IVA

2.1. IVA e commercio elettronico: introduzione

Venendo adesso all'IVA, essa non è di certo rimasta immune alle sollecitazioni provocate dalla nuova realtà economica: la "smaterializzazione" delle operazioni svolte attraverso la rete ha infatti reso necessario verificare l'idoneità sia della classica dicotomia "cessione di beni/prestazioni di servizi" a rappresentare fedelmente le transazioni proprie del fenomeno *internet*, sia del tradizionale concetto di "territorialità" ad assicurare il principio-cardine di "neutralità" alla base di tale imposta, evitando che la *new economy* potesse risolversi sotto tale profilo in una distorsione alla concorrenza, tenuto conto della incidenza rilevante sul prezzo finale dei tributi sul consumo e dei margini talvolta minimi che caratterizzano il commercio

di determinati beni ⁽¹⁾. Al tempo stesso, tuttavia, il raggiungimento del principio di “neutralità” non può ignorare altri principi, pure rilevanti, come quello di efficienza, che impone di ridurre al minimo indispensabile gli oneri di *compliance*, nonché di certezza e semplicità, che richiedono un *set* di regole di semplice applicazione ed agevole comprensibilità. A ciò si aggiungono problemi strettamente tecnico-applicativi connessi alla necessità sia di conoscere gli elementi essenziali delle operazioni (l'identità e natura delle parti, il luogo in cui sono state effettuate, la natura dell'operazione, ecc.), sia di consentire gli adempimenti dichiarativi, l'accertamento e la riscossione del tributo ⁽²⁾.

Va detto subito che non si tratta di temi radicalmente nuovi. L'ambito di osservazione è, infatti, pur sempre costituito da concetti tradizionali, che devono tuttavia confrontarsi (e talvolta scontrarsi) con un contesto economico questo sì radicalmente nuovo, secondo un processo di adattamento del diritto alla nuova realtà economica, talvolta (ancorché raramente) in via di mera interpretazione evolutiva.

L'indagine giuridica su tale nuova realtà si presenta, tuttavia, tutt'altro che agevole, in ragione dell'ampia varietà tipologica delle operazioni che possono essere svolte mediante la rete, che ne rende difficile, se non impossibile, una *reductio ad unum*: *i*) la vendita di beni materiali mediante un ordine inoltrato via *internet* (con eventuale pagamento mediante mezzi elettronici), secondo il modello della vendita per corrispondenza; *ii*) la cessione di beni cd. “digitalizzabili” (quotidiani, periodici, libri, programmi informatici, dischi, film, videogiochi, ecc.), eventualmente accompagnati da prestazioni accessorie (es. selezione di notizie secondo i propri interessi o ricerche *on-line* sugli arretrati); *iii*) la prestazione di servizi “nuovi” tipici dell'economia digitale (*web hosting*, conservazione di dati *on line*, installazione

⁽¹⁾ Sul valore della neutralità concorrenziale perseguito mediante l'IVA, si veda A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 471 ss.

⁽²⁾ V. E. FRIDENSKOELD, *VAT and the Internet: The Application of Consumption Taxes to e-Commerce Transactions*, in *Information & Communications Technology Law*, Vol. 13, No. 2, 2004, p. 182 ss.

automatica di filtri e sbarramenti); iv) le prestazioni di servizi *tout court*, come servizi bancari, pubblicitari, di gioco d'azzardo, di assicurazione, di consulenza e via dicendo.

Questa vasta congerie di operazioni viene compendiata nella distinzione tra commercio elettronico "indiretto", in cui la rete viene utilizzata soltanto per compiere una o più fasi della tradizionale attività imprenditoriale, fermo restando che il bene è "fisico" e forma oggetto di consegna nei modi ordinari, come nel caso di una "vendita a distanza"; e commercio elettronico "diretto", in cui la rete viene utilizzata anche per mettere a disposizione un bene o un servizio al cliente, che gli viene consegnato in forma telematica. Ma tale distinzione, come si vedrà, deve essere ulteriormente articolata per effetto della dicotomia tra le transazioni effettuate nei confronti di consumatori finali (B2C) e quelle che avvengono tra imprese (B2B) ⁽³⁾.

I momenti che hanno segnato l'evoluzione della disciplina dell'IVA e di tributi ad essa analoghi del "fenomeno digitale" possono essere così riassunti:

i) risale, innanzitutto, al 7 giugno 2000 la presentazione da parte della Commissione europea della proposta di modifica (COM 349/2000) della Direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda "il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici";

⁽³⁾ Il fenomeno del commercio elettronico reca con sé anche ampie novità sul piano terminologico. Alla base dell'operazione commerciale svolta mediante la rete, vi è la figura del cd. *Internet service provider* (ISP), che è colui che gestisce il *server*, consentendo l'accesso ad *internet* e ai suoi servizi e svolgendo attività di *web hosting*, vale a dire la pubblicazione delle pagine *web* attribuibili ad un altro soggetto (*Internet content provider* - ICP) attraverso il *server* ad esso appartenente.

Il *server*, a sua volta, consiste nell'elaboratore centrale, dotato di un proprio *software* specifico, capace di immagazzinare e scambiare informazioni, che attraverso la mediazione della rete telefonica, di un *modem* o del *software* idoneo consente al *personal computer* dell'utente di accedere alle informazioni ed ai servizi della rete *internet*. Esso ospita, come detto, anche i siti *web* attraverso i quali l'*Internet content provider* rende visibile e svolge la propria attività su *internet*.

L'*Internet content provider* è dunque il soggetto cui è attribuibili il sito *web*, vale a dire colui che fornisce i prodotti o i servizi attraverso la rete, mentre il sito *web* è lo spazio pubblicitario utilizzato dall'ICP per il compimento di una o più fasi della propria attività di vendita, sin anche della sua consegna ove trattasi di beni digitalizzabili o di servizi. Tecnicamente si tratta di un insieme di *file* (*software*) contenenti informazioni ed immagini digitalizzate poste su un supporto magnetico e installate in un *server*.

ii) tale Proposta ha subito sensibili modifiche nel passaggio alla Direttiva definitiva del Consiglio 7 maggio 2002, n. 2002/38/CE ⁽⁴⁾, in conseguenza delle ampie critiche sollevate da parte degli Stati membri alla Proposta, il cui contenuto avremo modo di esaminare nel prosieguo al fine di meglio chiarire la *ratio* sia delle scelte adottate nella Direttiva, sia di quelle che sono alla base delle ulteriori modifiche successivamente apportate;

iii) la direttiva – unitamente al Regolamento 792/2002/CE emanato in pari data ed avente ad oggetto i profili procedurali del nuovo regime ⁽⁵⁾ – è stata poi recepita nel nostro ordinamento con d.lgs. 1 agosto 2003, n. 273 ⁽⁶⁾, che ha apportato talune modifiche all'art. 7 d.p.r. n. 633/72, relativo alla territorialità dell'imposta, nonché ha introdotto un nuovo art. 74-*quinquies* in relazione agli obblighi del prestatore extracomunitario;

iv) ha poi fatto seguito la direttiva 2006/112/CE, poi modificata dall'art. 5 della direttiva 2008/8/CE del Consiglio del 12.02.2008, che ha disposto che, a decorrere dal 1.1.2015, tutti i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici (d'ora in poi, "servizi TTE") a persone che non sono soggetti passivi siano tassati nello Stato membro in cui il destinatario è stabilito, a prescindere dal luogo di stabilimento del soggetto passivo (art. 58, Direttiva 2006/112/CE). I servizi TTE sono sempre rilevanti territorialmente nel Paese del committente anche nel caso di clienti *business*, applicandosi la regola generale della tassazione nel Paese di destinazione per i servizi B2B;

v) hanno poi fatto seguito il regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, che ha modificato la direttiva 2008/8/CE, e il regolamento di esecuzione UE n. 1042/2013 del Consiglio del 7 ottobre 2013, che

⁽⁴⁾ In *Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee*, L128/41 del 15 maggio 2002, e in *Il Fisco*, 2002, n. 22, fasc. 2, p. 3235 ss.

⁽⁵⁾ In *Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee*, L128/41 del 15 maggio 2002, e in *Il Fisco*, 2002, n. 22, fasc. 2, p. 3232 ss.

⁽⁶⁾ In *Gazzetta Ufficiale*, n. 230 del 3 ottobre 2003 e in *Il Fisco*, 2003, n. 37, fasc. 2, p. 5700 ss.

ha a sua volta modificato il precedente regolamento, i quali hanno provveduto ad una definizione più accurata dei servizi prestati per via elettronica, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, nonché a stabilire una serie di presunzioni in materia di luogo di stabilimento del destinatario, al fine di individuare lo Stato di consumo;

vi) il dibattito è poi stato ulteriormente alimentato da una serie di importanti documenti sulla fiscalità digitale: il rapporto *Collin et Colin* del 18.01.2013; il rapporto *Lescure* del 13.05.2013 (che propone un'addizionale IVA dell'1% sui produttori sia francesi che esteri di dispositivi o terminali che consentono l'accesso ad internet, applicabile all'atto dell'acquisto o del noleggio del dispositivo da parte dell'utente finale e dovuta dal rivenditore/distributore o dal *service provider*); il BEPS Action 1: *Address the Tax Challenges of the Digital Economy* dell'OCSE; il *Report* del *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy* della Commissione Europea del 28.05.2014; le *International VAT/GST Guidelines* dell'OCSE dell'aprile 2014, che hanno fatto seguito al *Global VAT Forum*; il rapporto *Taxation and the Digital Economy: a Survey of Theoretical Models*, pubblicato il 9 marzo 2015. Affermazione comune ai documenti appena citati è quella relativa alla centralità del principio di destinazione e della tassazione nel luogo di consumo, al fine di evitare ogni localizzazione "di comodo" delle attività digitali ed assicurare per tale via la neutralità dell'imposta;

vii) l'ampio dibattito si è risolto, nei vari Stati UE e non UE, in una serie di variegata proposte, talvolta concretizzatesi, sulla tassazione ai fini delle imposte indirette. Tra queste, ad esempio, il noto cd. "emendamento Boccia" alla Legge di stabilità 2014, che avrebbe obbligato i committenti soggetti passivi residenti ad acquistare servizi di pubblicità *online* esclusivamente da soggetti titolari di una partita IVA rilasciata dall'Amministrazione finanziaria italiana; misura, questa, di cui prima è stata rinviata l'entrata in vigore e poi disposta l'abrogazione ⁽⁷⁾. Misure per la tassazione ai fini

⁽⁷⁾ Vedi L. QUARATINO, *New Provisions Regarding the Taxation of the Digital Economy*, in *European Taxation*, 2014, p. 211 ss., il quale evidenzia che siffatta previsione non avrebbe avuto alcun impatto

dell'imposta di consumo delle transazioni di *e-commerce* sono inoltre state adottate, per quanto noto, anche in Australia, Canada, Corea del Sud, Giappone, India, Israele, Sudafrica e via dicendo, di regola con lo scopo di identificare il fornitore di servizi elettronici mediante sua registrazione e di localizzare le transazioni all'interno dello Stato del consumatore;

viii) da ultimo, per consentire l'attuazione del nuovo criterio di territorialità relativo ai servizi TTE, ha fatto ingresso nella disciplina IVA il cd. MOSS (*Mini One Stop Shop*), che ha offerto ai soggetti che rendono servizi TTE la possibilità di gestire da un unico Stato membro dell'Unione Europea (quello in cui si è identificati per il regime) tutti gli obblighi di versamento e di dichiarazione dell'IVA dovuta sui servizi TTE resi a privati residenti nei diversi Stati membri ⁽⁸⁾. Tale strumento è stato introdotto nell'ordinamento italiano con il d.lgs. n. 42/2015, che ha altresì modificato le regole di territorialità dell'IVA secondo quanto rilevato al punto iv).

2.2. La Direttiva definitiva del Consiglio 7 maggio 2002, n. 2002/38/CE

Lo scopo fondamentale di questa Direttiva era di evitare che il fattore fiscale potesse determinare distorsioni della concorrenza nel settore del commercio elettronico e che il prezzo finale di un determinato prodotto fosse funzione variabile rispetto a fattori esogeni quali la residenza del fornitore.

La normativa previgente assicurava infatti ai fornitori extra-UE una posizione di vantaggio, in termini concorrenziali, rispetto ai fornitori UE, sia in quanto essa non assicurava l'applicazione dell'IVA sulle transazioni elettroniche tra fornitori extra-UE e consumatori privati, sia in quanto il criterio di residenza del fornitore rendeva imponibili le prestazioni rese da fornitori UE a soggetti domiciliati al di fuori dell'UE ⁽⁹⁾.

economico apprezzabile sul gettito IVA, non modificando le regole di territorialità.

⁽⁸⁾ Vedi P. MASPES, *Iva sui servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici: il futuro è oggi!*, in *Il Fisco*, 2015, p. 1827 ss.

⁽⁹⁾ Peraltro, con l'ulteriore effetto di rendere conveniente per le imprese UE delocalizzare la

Si è, dunque, in presenza delle medesime finalità che, nel settore delle telecomunicazioni, avevano determinato il Consiglio prima a concedere agli Stati membri la possibilità di introdurre nelle rispettive legislazioni nazionali una deroga al principio generale di territorialità contenuto all'art. 9, par. 1, della Sesta Direttiva (ora art. 43, Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006) e poi ad emanare la Direttiva 1999/59/CE del 17 giugno 1999, sì da assicurare l'imposizione, all'interno dell'Unione europea, di tali servizi resi a (o utilizzati da) clienti in essa stabiliti.

Ed invero, tratto comune ai due settori è indubbiamente la possibilità di operare agevolmente in qualsiasi Stato membro senza la necessità di stabilirvi un centro di attività stabile (es. trasmissione satellitare), così evitando l'integrazione dei presupposti per l'applicazione del principio generale di territorialità originariamente contenuto nell'art. 9, par. 1, della Sesta Direttiva (poi divenuto art. 43, Direttiva 2006/112/CE).

Stante l'inadeguatezza delle disposizioni contenute nella Sesta Direttiva CEE a regolamentare il fenomeno in termini di "neutralità" ⁽¹⁰⁾ e l'impossibilità, anche a motivo delle differenziate modalità di recepimento delle stesse norme europee negli ordinamenti interni dei singoli Stati membri, di raggiungere una soluzione del problema in via interpretativa, ed accantonata infine ogni ipotesi sia di introdurre nuove imposte specifiche per il commercio elettronico ⁽¹¹⁾, sia di accogliere la

prestazione di servizi elettronici in proprie consociate extra-UE costituite *ad hoc*: vedi G. MOCCI, *Commercio elettronico diretto: Iva come fattore distorsivo della concorrenza e risposta dell'Unione Europea*, in *Il Fisco*, 2003, n. 25, fasc. 1, p. 3905 ss.

⁽¹⁰⁾ Naturalmente, "neutralità" non va intesa soltanto in senso "soggettivo", quale indifferenza del consumatore tra acquistare da un fornitore comunitario o da un fornitore extracomunitario, ma anche in senso "oggettivo", quale indifferenza cioè nell'acquisto di un prodotto digitale mediante mezzi elettronici oppure mediante mezzi tradizionali.

⁽¹¹⁾ Ed in particolare la cd. "*bit tax*", prelevata sulla quantità di "bit" trasmessi via internet. La Commissione ritenne infatti che l'introduzione di una tale imposta avrebbe determinato una maggiore imposizione delle attività del commercio elettronico rispetto a quelle del commercio tradizionale. Non furono neanche state considerate quelle proposte, di fonte tedesca, miranti ad introdurre una "ritenuta" IVA su ogni transazione effettuata via internet per il tramite di carte di credito. Del resto, un simile sistema avrebbe comportato la necessità da parte dell'intermediario di conoscere l'esatta natura dell'oggetto della transazione per determinarne il trattamento IVA e di poter

moratoria fiscale che negli Stati Uniti aveva impedito, sin dall'adozione dell'*Internet Tax Freedom Act*, l'applicazione delle imposte di consumo al commercio elettronico, si ritenne, dunque, di procedere ad una rivisitazione della disciplina IVA a livello europeo, onde garantire anche quel principio di "certezza del diritto" – inteso come "*contesto caratterizzato da norme chiare e coerenti che riducano i rischi di contrasti e oneri fiscali imprevisti*" – che la Commissione aveva ritenuto dover accompagnare la disciplina giuridica del commercio elettronico.

Tale disciplina era dichiarata come provvisoria, dovendo produrre i suoi effetti dal 1.7.2003 al 30.06.2006, data entro la quale il Consiglio dell'UE avrebbe dovuto predisporre un meccanismo di tassazione definitivo, ovvero prorogare il suddetto termine sino ad altra scadenza. Tale termine è stato successivamente prorogato sino al 31.12.2008 ⁽¹²⁾, per poi "saldarsi" progressivamente con la normativa, ormai definitiva, attualmente vigente, il cui contenuto esamineremo nel prosieguo.

2.3. I servizi "prestati tramite mezzi elettronici" e il relativo oggetto.

Iniziando dall'ambito oggettivo di applicazione della nuova normativa, esso era stato individuato dall'art. 1, par. 1, ultimo comma della Proposta nella cd.

distinguere i pagamenti effettuati per transazioni via internet da quelli effettuati per altri fini; inoltre, esso avrebbe determinato una "migrazione" dei consumatori verso forme di pagamento alternative. Sul punto, vedi O. BOUTELLIS, *Fiscalité du commerce électronique*, in *Droit fiscal*, 1998, p. 1048.

⁽¹²⁾ Si veda la direttiva 2006/58/CE del Consiglio del 27 giugno 2006, in cui viene dato conto che "*Il 29 dicembre 2003 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva concernente il luogo delle prestazioni di servizi tra soggetti passivi, modificata dalla proposta del 22 luglio 2005 per includere la prestazione di servizi da parte di soggetti passivi a persone che non sono soggetti passivi. A norma della proposta modificata tutti i servizi di radiodiffusione e televisione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici saranno tassati nel luogo di consumo*" e che "*Il 4 novembre 2004 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva intesa a semplificare gli obblighi in materia di IVA che introdurrà un meccanismo elettronico più generale di quello previsto dalla direttiva 2002/38/CE al fine di facilitare l'adempimento degli obblighi fiscali in relazione ai servizi transfrontalieri*"; e successivamente, la direttiva 2006/138/CE, che ha aveva prorogato il termine al 31.12.2008, sottolineando che "*Non è ancora stato possibile adottare disposizioni relative al luogo di prestazione dei servizi e a un meccanismo elettronico più generale. Considerato che gli elementi di diritto e di fatto che giustificavano la proroga fino al 31 dicembre 2006 non sono mutati e per evitare una lacuna temporanea nel regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, tale regime dovrebbe continuare ad applicarsi fino al 31 dicembre 2008*".

“prestazione tramite mezzi elettronici”, il cui contenuto consisteva in *“una trasmissione inviata inizialmente e ricevuta a destinazione per mezzo di attrezzature per l’elaborazione, ivi compresa la compressione e memorizzazione digitale di dati, nonché la trasmissione intera, il trasporto e la ricezione via cavo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettronici, ivi comprese la diffusione televisiva ai sensi della direttiva CEE/89/552 e la radiodiffusione”*. Rientravano altresì in tale nozione le trasmissioni mediante mezzi radiotelevisivi, ad esempio su abbonamento o a pagamento (cd. *“pay-per-view”*).

Oggetto della Proposta di direttiva (e successivamente della Direttiva) era, dunque, il solo commercio elettronico “diretto”, ritenendosi – con una scelta che, vedremo, si è rivelata alla lunga non lungimirante – che per l’acquisto per via elettronica di beni poi consegnati nelle forme tradizionali (cd. commercio elettronico “indiretto”) non si ponessero problemi diversi da quelli propri delle cd. “vendite a distanza” (da cataloghi, per telefono, per posta, ecc.), cui resta pertanto applicabile la relativa disciplina europea (trasfusa nel nostro ordinamento nel d.l. n. 331/1993), che prevede l’applicazione della tassazione nel paese di destinazione nel caso di superamento di una determinata soglia quantitativa ⁽¹³⁾. In particolare, per le cd. “vendite a distanza” (da cataloghi, per telefono, per posta, con il commercio elettronico cd. “indiretto”, ecc.) effettuate nei confronti di persone fisiche (o comunque di soggetti non tenuti ad applicare l’imposta e che non abbiano optato per l’applicazione della stessa), purché la merce sia trasportata da parte del cedente o per suo conto nell’altro Stato, è previsto che, laddove l’ammontare delle cessioni non superi determinate soglie, fissate da ciascuno Stato UE, le cessioni si

⁽¹³⁾ Naturalmente, la disciplina delle “vendite a distanza” troverà applicazione nel caso in cui la cessione sia rivolta da un soggetto UE ad un consumatore finale: diversamente, nel caso in cui si tratti di soggetto fornitore *extra*-UE, saremo in presenza di un’importazione, mentre nel caso in cui l’acquirente sia un soggetto passivo UE, saremo in presenza di un acquisto *intra*-UE. Sul punto, vedi E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l’IVA*, in *Il Fisco*, 2003, Allegato n. 27 al n. 41, fasc. 2, pag.16554 ss.

considerano non imponibili e scontano l'IVA nello Stato di origine, ferma la possibilità per il cedente di optare per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato UE (di destinazione) dandone specifica comunicazione all'Ufficio. Laddove, invece, il fatturato realizzato dall'impresa nell'altro Stato UE superi le citate soglie, le operazioni si considerano imponibili in detto altro Stato, secondo il principio di destinazione (art. 41, co. 1, lett. b), d.l. 331/1993).

La definizione di "prestazione tramite mezzi elettronici" contenuta nella Proposta atteneva, peraltro, alle *modalità* di trasmissione e non anche all'*oggetto* di tale trasmissione. Questo era infatti individuato, dall'art. 1, n. 1 della Proposta, con riferimento alle prestazioni di servizi contenute nell'art. 9, par. 2, lett. c), primo trattino della Sesta direttiva (poi art. 52 Direttiva 2006/112/CE), ovverosia le "*attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché le prestazioni di servizi accessorie a tali attività*". A ciò la richiamata disposizione espressamente aggiungeva il *software*, l'elaborazione dati e i servizi informatici (*web hosting, web design, ecc.*) e la fornitura di informazioni. Pur formando già oggetto di trasmissione in forma elettronica, alcune tra le transazioni indicate nella lettera a) dell'art. 9 par. 2 (ora art. 45 Direttiva 2006/112/CE), così come quelle indicate alla lettera c) secondo, terzo e quarto trattino del medesimo articolo (ora art. 52, par. 1, lett. b) e c) Direttiva 2006/112/CE), la Commissione aveva, dunque, ritenuto di lasciare inalterato rispettivamente il principio del *locus rei sitae* e quello in cui le prestazioni erano materialmente eseguite. Nessuna diversa regolamentazione si aveva anche per le prestazioni di cui alla lettera e) dell'art. 9 (prestazioni pubblicitarie, consulenza e assistenza legale, ecc.), per le quali rimaneva in vigore il criterio del domicilio del destinatario della prestazione. Restavano ovviamente escluse dalla disciplina in oggetto le stesse prestazioni di cui all'art. 9, par. 2, lett. c) primo trattino se non fornite mediante mezzi elettronici.

A questo quadro normativo la Direttiva apporta ampie semplificazioni, mediante

la mera aggiunta, all'art. 9, par. 2, lett. e) della direttiva (ora art. 56 Direttiva 2006/112/CE), di due nuove fattispecie, segnatamente dei servizi di radiodiffusione e di televisione, nonché dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, *inter alia*, quelli descritti all'Allegato L (ora Allegato II alla Direttiva 2006/112/CE). Tale allegato, a titolo "indicativo", include le seguenti ipotesi: fornitura di siti *web* e *web-hosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature, forniture di *software* e relativo aggiornamento, fornitura di immagini, testi, informazioni e messa a disposizione di basi di dati, fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento, fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

Questa definizione è adesso stata ulteriormente affinata dal Regolamento n. 282/2011, il cui art. 7 prevede una ampia definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici", comprensiva di un ampio elenco di servizi elencati nell'allegato I al Regolamento. Anche in questo caso, la natura non definitiva né esaustiva dell'elenco viene ribadita al punto 11 del Regolamento ⁽¹⁴⁾.

Stante la natura non tassativa dell'elencazione, ciò che rileva, dunque, nella prospettiva della Direttiva, è che il servizio sia prestato tramite mezzi elettronici, con ciò eliminando il rischio, evidenziato con riferimento alla Proposta, che aree di servizi restassero estranee alla disciplina *de qua* pur essendo fornite tramite mezzi elettronici ⁽¹⁵⁾.

⁽¹⁴⁾ il Regolamento (CE) n. 1777/2005 del 17 ottobre 2005 già aveva ulteriormente chiarito i confini di tale nozione (in *Il Fisco*, 2005, n. 42, fasc. 2, p. 6365 ss.). In particolare, l'art. 11, par. 1 disponeva che "I servizi prestati tramite mezzi elettronici (...) comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell'informazione, impossibile da garantire". Il successivo art. 10, par. 2 elencava poi una serie di servizi che, "se forniti attraverso Internet o una rete elettronica", erano disciplinati dal par. 1; mentre il successivo art. 12 prevedeva una serie di operazioni che non rientravano in tale previsione (es. servizi di professionisti che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica, *helpdesk* telefonico, ecc.).

⁽¹⁵⁾ Vedi D. RAVIOLA, *Commercio elettronico: scenario economico e legislazione tributaria dell'Unione europea*, in *Il Fisco*, 2002, n. 36, fasc. 1, p. 5758. La Direttiva precisa peraltro che il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico.

La complessità tecnica della materia non consente di diffondersi sull' idoneità delle espressioni utilizzate dalla Proposta prima, e dalla Direttiva poi, ad individuare in modo preciso ed esaustivo mezzi ed oggetto propri del commercio elettronico. Ciò che va evidenziata, naturalmente, è la difficoltà di tracciare in modo netto i confini tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici e i servizi di telecomunicazione, sol che si pensi a quanto previsto dall'art. 7, par. 2, lett. e) del regolamento n. 282/2011, che comprende tra i primi *"le offerte forfettarie di servizi Internet (Internet Service Packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato"*, precisando che, in tal caso, *"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.)*. Sembra, dunque, che in prospettiva si debba tendere ad una disciplina sostanzialmente unitaria del "fenomeno tecnologico", tenuto anche conto, almeno a livello di disciplina sostanziale, dell'ormai avvenuta unificazione del criterio di "territorialità" ad opera della Direttiva 2008/8/CE, entrata in vigore il 1.1.2015 ⁽¹⁶⁾.

2.4. Cessioni di beni o prestazioni di servizi?

Un tema fondamentale è quello della qualificazione delle forniture elettroniche come "prestazioni di servizi", piuttosto che come "cessione di beni".

La normativa italiana di recepimento, infatti, non ha apportato alcuna modificazione alla nozione di prestazioni di servizi, né ha introdotto una definizione della locuzione *"prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici"* da essa utilizzata nelle modifiche apportate al regime della territorialità dell'IVA.

Nella Relazione alla Proposta del 2000 si operava soltanto un fugace riferimento al principio secondo il quale le forniture elettroniche non devono essere considerate

⁽¹⁶⁾ Il legislatore italiano, con il d.lgs. n. 42/2015, ha tuttavia ritenuto di mantenere l'ulteriore criterio del "luogo di utilizzazione" per le prestazioni di telecomunicazioni e di teleradiodiffusione.

alla stregua di beni, bensì assimilate a prestazioni di servizi, specificando, sbrigativamente, come ciò sia *“già chiarito dall’art. 6 della direttiva vigente (ora art. 24 Direttiva 2006/112/CE)”*. Una maggiore consapevolezza “giuridica” neanche emergeva dal documento della Commissione COM(98)374, ove si legge che *“la politica dell’UE è di considerare alla stregua di servizi i prodotti ordinati e consegnati mediante una rete elettronica. (...) Questa politica è in sintonia con la posizione adottata dall’UE e dai suoi Stati membri in sede di OMC. Nel settore fiscale essa consente inoltre l’applicazione di una normativa chiara”*.

Il dilemma, che riguarda in realtà esclusivamente i beni cd. “digitali” – essendo pacifica ed evidente la natura di prestazioni di servizi di numerose operazioni che avvengono su *internet* – si pone in termini assai rilevanti, in ragione degli effetti che, in concreto, la qualificazione come “prestazioni di servizi”, anziché come “cessione di beni”, comporta nell’ipotesi di fornitore *extra-UE*.

Così, per quanto attiene al regime della territorialità, nell’ipotesi di qualificazione come “cessione di beni” dei beni cd. “digitali” si tratterebbe di una “importazione” ai fini IVA, come tale imponibile nell’ambito dell’Unione europea, con il conseguente problema di determinarne la base imponibile sia ai fini IVA, sia ai fini dei dazi doganali, tenuto conto che non vi è in tale ipotesi supporto alcuno sul quale tali beni sono “registrati”. A tale riguardo, è noto che il legislatore italiano, per il rinvio operato in punto di base imponibile dall’art. 69, co. 1 d.p.r. n. 633/72 alla legge doganale – che determina la base imponibile IVA con riferimento a quella rilevante ai fini delle imposte doganali, la quale, nella specie, faceva riferimento al valore del solo supporto magnetico prima delle modifiche apportate al Codice doganale comunitario ⁽¹⁷⁾ – ha dovuto introdurre con il d.l. 23 febbraio 1995, n. 41 una

⁽¹⁷⁾ Infatti, l’art. 167 del regolamento CEE n. 2454/1993 prevedeva che *“per determinare il valore in dogana di supporti informatici importati destinati ad essere impiegati in attrezzature per l’elaborazione dei dati e contenenti dati o istruzioni si tiene conto solo del costo o del valore del supporto stesso”*. A seguito delle modifiche apportate dall’art. 1 del Regolamento n. 444/2002/CE (in *Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee*, n. L68 del 12 marzo 2002), tale disposizione è stata soppressa. L’Agenzia delle

modifica all'art. 69 medesimo per rendere imponibile ai fini IVA l'intero valore del *software* standardizzato (supporto informatico e dati ed istruzioni in esso contenuti), verificandosi altrimenti fenomeni distorsivi della concorrenza. Per gli stessi motivi, ove si qualificasse il *downloading* di "beni digitalizzati" come "cessione di beni", occorrerebbe prevedere la medesima disciplina prevista per la cessione di tali beni su supporti magnetici ⁽¹⁸⁾. La qualificazione in termini di prestazione di servizi determinerebbe, invece, l'applicazione del principio generale di cui all'art. 9, par. 1, della Sesta Direttiva (ora art. 43, Direttiva 2006/112/CE), che conferisce rilievo al luogo di domicilio, di residenza o in cui è situata la stabile organizzazione del soggetto fornitore, salvo prevedere – come in effetti è avvenuto – regole *ad hoc*.

Differenze sussisterebbero anche nel meccanismo di applicazione dell'imposta. Così, ad esempio, per quanto attiene al momento di effettuazione dell'operazione, che per la cessione di beni coincide con la consegna o spedizione del bene, mentre per la prestazione di servizi con il pagamento del corrispettivo. Inoltre, diversi sarebbero gli adempimenti, poiché non solo per le importazioni non è prevista l'autofattura – riservata dalla normativa italiana alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi *effettuate nel territorio dello Stato* e alle prestazioni di servizi di cui al n° 2 dell'art. 3 poste in essere da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nel territorio dello Stato – la quale in assenza di stabile organizzazione consentirebbe di non versare l'IVA sulle operazioni compiute addossando tutti gli adempimenti fiscali al committente (art. 17, co. 3, d.p.r. 633/72), ma per la "cessione

Dogane, con Circ. 22 aprile 2002, n. 33, ha pertanto chiarito che per effetto di tale soppressione, il valore dei dati o delle istruzioni registrate nei supporti informatici non debba essere dedotto dal valore imponibile dei supporti medesimi. Pertanto, la base imponibile ai fini del dazio può essere presa anche come base per il calcolo della base imponibile IVA, rendendo così inutile la precisazione contenuta nell'art. 69, co. 1, secondo periodo (vedi Circolare Assonime, n. 42 del 3 giugno 2002).

⁽¹⁸⁾ Sottolinea le difficoltà di applicare l'art. 69, d.p.r. n. 633/72, così come modificato dal d.l. n. 41/1995, alla trasmissione di prodotti digitali, non esistendo un "supporto informatico", né potendo operare il rinvio generico alla normativa doganale, non trattandosi di una importazione ai fini di detta normativa, M. GIORGI, *Gli acquisti attraverso reti informatiche: la disciplina Iva*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 771 ss.

di beni” potrebbero trovare applicazione alcune ipotesi normative, come ad esempio in tema di non obbligatorietà dell’emissione della fattura o di fatturazione cd. “differita”, non previste per le prestazioni di servizi ⁽¹⁹⁾.

Da quanto sopra, emerge dunque come il problema non riguardasse tanto i “prodotti digitali” – atteso che la relativa qualificazione come “cessione di beni” avrebbe perseguito comunque l’obiettivo di “neutralità” – quanto invece le prestazioni di servizi vere e proprie, la cui regola generale di territorialità, nel rendere applicabile l’imposta soltanto ove il prestatore del servizio sia residente in ambito europeo, non avrebbe consentito il raggiungimento di tale obiettivo ⁽²⁰⁾, sicché

⁽¹⁹⁾ Nessuna conseguenza di rilievo scaturirebbe invece dalla divergente qualificazione delle forniture rese tramite mezzi elettronici in ordine alle operazioni effettuate a titolo gratuito, fenomeno particolarmente rilevante in ambito *internet* in funzione della importante dimensione quantitativa del fenomeno del *downloading* gratuito di *software*. L’art. 2 della Sesta direttiva (ora art. 2, direttiva 2006/112/CE) prevede il requisito dell’onerosità sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi, e gli artt. 5 par. 6 e 6 par. 2 lett. a) (ora artt. 16 e 26 direttiva 2006/112/CE) assimilano alle operazioni a carattere oneroso rispettivamente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito per fini estranei all’esercizio dell’impresa.

⁽²⁰⁾ A ciò andava aggiunta, pur nel caso di soluzione positiva del problema della territorialità mediante l’eventuale estensione di qualche norma speciale, l’impossibilità di addossare ad un consumatore finale gli obblighi di autofatturazione in assenza di stabile organizzazione, che rendeva le prestazioni effettuate difficilmente tassabili. Osservava infatti R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, 3 ed., Milano, 1995, p. 361, che la nomina del rappresentante non era obbligatoria, sicché in sua mancanza l’operazione – ancorché oggettivamente effettuata in Italia – era in pratica legittimamente (anche se implicitamente) esclusa da IVA. Rilevava tuttavia L. CARPENTIERI, *Prestazioni di servizi rese in Italia da soggetti non residenti: è sempre facoltativa la nomina del rappresentante fiscale?*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, p. 204 ss., che poiché nell’ipotesi di nomina del rappresentante il rappresentato era “solidalmente” obbligato con il primo, ciò significava che il “rappresentato” era già di per sé soggetto di imposta, e come tale doveva assolvere l’obbligo di imposta. Il Ministero, dal canto suo, aveva previsto tale obbligo per le operazioni *intra*-UE laddove il committente fosse un privato consumatore, mentre per le operazioni rese da soggetti *extra*-UE aveva inizialmente escluso tale obbligo (Circ. 23 aprile 1997, n. 88/E, in *Il Fisco*, 1997, p. 5216), affermando la non applicabilità dell’imposta in mancanza del rappresentante e in presenza di un’operazione destinata ad un consumatore finale. Con circolare 31 ottobre 2000, n. 162, esso aveva tuttavia riconsiderato la questione, sottolineando l’obbligatorietà della nomina del rappresentante fiscale nell’ipotesi in cui il meccanismo del “reverse charge” non si rendesse applicabile. Questa soluzione è peraltro quella accolta dalla direttiva 2000/65/CE del 17 ottobre 2000, recepita in Italia mediante le modifiche all’art. 17 e l’introduzione dell’art. 35-ter, d.p.r. n. 633/72, dove la regola è quella del “reverse charge”, salva la possibilità del soggetto non residente di nominare un rappresentante fiscale ovvero di identificarsi direttamente ai sensi dell’art. 35-ter. La nomina del rappresentante diventa invece obbligatoria laddove il destinatario non sia un soggetto passivo IVA, ai sensi dell’art. 17, co. 2, d.p.r. n. 633/72 (“la nomina del rappresentante fiscale è obbligatoria qualora il soggetto non residente, che non si sia identificato direttamente ai sensi dell’art.

dobbiamo chiederci per quale motivo si sia preferito considerare i cd. “beni digitali” come prestazioni di servizi, modificando il regime della territorialità, piuttosto che come “cessione di beni”, le cui regole in tema di territorialità sarebbero state sufficienti ad attrarre a tassazione i beni digitali, sia pure accompagnate dalle opportune precisazioni in tema di base imponibile.

Ora, a tale scelta non sono senz'altro estranee considerazioni di unitarietà di disciplina e di ordine pratico. Da un lato, è infatti vero che la quasi totalità delle ipotesi considerate dalla Direttiva quale possibile oggetto di trasmissione elettronica costituiscono evidenti prestazioni di servizi, sicché una qualificazione complessiva delle transazioni elettroniche come “prestazioni di servizi” – con le necessarie modifiche al regime della territorialità e della soggettività passiva che esamineremo nei paragrafi che seguono – consente certamente di pervenire ad una disciplina unitaria. Dall'altro, va rilevato che, ove la cessione di beni digitali fosse stata qualificata in termini di “cessione di beni”, avrebbe trovato applicazione la disciplina prevista per le importazioni, con la conseguenza che le imprese avrebbero dovuto versare l'IVA in dogana, non essendo previsto in tal caso dall'attuale normativa europea (art. 21, par. 1, lett. b), Sesta direttiva, ora art. 194, Direttiva 2006/112/CE) il meccanismo dell'autofatturazione ⁽²¹⁾.

Si tratta tuttavia di considerazioni non sufficienti a giustificare una scelta, quella sui “beni digitali”, che tocca, invece, problemi giuridici di notevole complessità – cui in questa sede è soltanto possibile accennare – e coinvolge peraltro sistemi normativi situati a diversi livelli, con i problemi di coordinamento che ne conseguono ⁽²²⁾.

35-ter, effettuati nel territorio dello Stato cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette all'imposta sul valore aggiunto nei confronti di cessionari o committenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni”).

⁽²¹⁾ Sul punto nulla innova la direttiva 2000/65/CE, che ha ad oggetto le operazioni interne ed *intra-UE* e non anche le importazioni.

⁽²²⁾ Ed infatti a livello europeo non sussiste omogeneità di qualificazione. Rileva ad esempio C. SEREGNI, *La cessione di software è prestazione di servizi*, in *Il Sole – 24 Ore*, 26 giugno 2000, che la

A tal fine, il punto di partenza deve ricercarsi nella definizione del presupposto oggettivo contenuta negli artt. 5 e 6, della Sesta direttiva (ora artt. 14 ss. e 24 ss., Direttiva 2006/112/CE). La Direttiva fornisce, infatti, una nozione “residuale” di “prestazioni di servizi”, ricavata cioè per differenza rispetto alla nozione di “cessione di beni”. Poiché quest’ultima fa riferimento a soli beni materiali (“il trasferimento del potere di disporre di un *bene materiale* come proprietario”), considera “beni materiali” anche “l’energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili” e poiché nelle prestazioni di servizi si include anche “la cessione di beni immateriali”, la conclusione contenuta nella Proposta sull’automatica riconducibilità alle prestazioni di servizi delle transazioni elettroniche risulterebbe confortata dal dato normativo una volta rilevata l’assenza di un supporto magnetico e la sua non sostituibilità con i semplici “byte” o “file” di cui si compone il *software* e la natura “immateriale” dei beni trasferiti.

Senonché, tale natura “immateriale” è tutt’altro che pacifica, ora sottolineandosi in dottrina l’intrinseca materialità del *software* per la sua capacità di modificare il bene nel quale esso è incorporato, sia esso un *floppy disk* oppure l’*hard disk* del computer sul quale vengono direttamente immagazzinati i dati scaricati dal sito internet ⁽²³⁾; ora evidenziandosi, al contrario, l’inconsumabilità del *software* e la sua conseguente non soggezione ad usura, nonché la sua possibilità di poter essere

Spagna ha qualificato come “cessione di beni” lo scambio di *software on line*.

⁽²³⁾ Sottolinea come una materialità sia immanente nel concetto di *software*, P. BIDLINSKY, *Der Sachbegriff im elektronischen Zeitalter: zeitlos oder anpassungsbedürftig?*, in *Archiv für die civilistische Praxis*, 1998, p. 306 (“*Dem Begriff Software ist irgendeine Materialisierung immanent. Zum Vergleich: Was ein Autor als reine Idee im Gehirn entwickelt, ist noch lange kein Buch (...) Die Daten sind – als elektromagnetische Veränderung des Trägermaterials – eben Teil der gesamten Sache*”). Secondo Bidlinsky, è irrilevante che tali dati siano scaricati da internet, poiché comunque immagazzinati presso l’utente (“*Schliesslich steht ohnehin fest, dass der Erwerber an seinem – nun elektromagnetisch bzw. Optisch veränderten – Datenträger Eigentum hat. Dabei hat jedenfalls eine körperliche Einwirkung auf dem Datenträger stattgefunden*”). Vedi anche E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, p. 602 ss., per il quale ciò che viene commercializzato *on-line* è pur sempre sensibile empiricamente, costituendo il *software*, il testo o il disco digitale modificazioni del reale tese a fornire un’utilità immediata al loro fruitore. Un conto sarebbe, dunque, il diritto di autore – tipico bene immateriale non “in *rerum natura*” – ed altro il bene digitale, dove mancherebbe soltanto la tangibilità, ma non anche una “fisicità” del bene.

utilizzato contemporaneamente da un numero indefinito di persone senza menomazione dell'utilità ritraibile da ciascuno, caratteristiche queste tipiche dei beni "immateriali" (24).

Del resto, neanche la qualificazione in termini di prestazione di servizi *tout court* appare preclusa, sol che si pensi alla posizione dell'Amministrazione finanziaria tedesca, che ha a suo tempo argomentato a favore della qualificazione come prestazione di servizi del *downloading* di *software* muovendo dalla considerazione che al fruitore verrebbe offerto un servizio nel dargli la possibilità di scaricare il *software* dalla rete e di farlo così funzionare sul proprio computer (25).

Ciò precisato, va evidenziato come l'Amministrazione finanziaria italiana abbia immediatamente recepito a livello interpretativo, già con la circolare n. 1977/1998, la posizione europea, qualificando le forniture di *software* standardizzato via internet come "prestazioni di servizi" ai fini IVA (26). Nel caso di *software* acquistato da internet, viene dunque meno quella distinzione tra *software* "standard", cioè prodotto in serie e di impiego generalizzato, e *software* "specifico", cioè personalizzato in relazione alle specifiche esigenze del committente, che l'Amministrazione

(24) R. BORRUSO, *La tutela giuridica del software*, Milano, 1999, p. 4. Sottolinea anche il carattere decisivo della "Verbrauchbarkeit" nell'operazione di qualificazione, M. WEINHOFER, *Neue Entwicklungen bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des elektronischen Geschäftsverkehr auf nationaler und internationaler Ebene*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1998, p. 1540. Vedi anche il *Bundesfinanzhof* tedesco, con sent. 3 luglio 1987, III R 7/86 (in *Bundessteuerblatt*, 1987, II, p. 728 ss.), che ha qualificato l'"Anwender-Standardsoftware" come "immaterielles Wirtschaftsgut", osservando come "Dem Programminhalt kommt die überragende wirtschaftliche Bedeutung zu. Der Datenträger tritt demgegenüber zurück. Er dient nur dazu, das Programm unverlierbar zu machen und es als Gut im wirtschaftlichen Verkehr umsetzen zu können, sowie als Eingabemedium für den Computer. Sein Materialwert steht in Regenfall auch im keinem Verhältnis zum Programm und muss daher ausser Betracht bleiben" (p. 731) e che "Denn auch soweit Software-Verträge zivilrechtlich als Kaufverträge zu qualifizieren sind, ist Gegenstand des Kaufvertrags keine Sache, sondern – mindestens weitaus primär – ein immaterielles Gut, nämlich das Programm als Werk mit geistigem Inhalt" (p. 732).

(25) *Oberfinanzdirektion* Koblenz, circolare del 22 giugno 1998, S 7100 A- St 51 2 (in *Deutsches Steuerrecht*, 1998, p. 1135 ss.): "Bei der Überlassung mittels Internet oder anderer Netze bzw. per Modem wird dem Leistungsempfänger lediglich die Möglichkeit eröffnet, die Software auf seine Überlage zu überspielen. Durch die körperliche Übergabe der Software im Rahmen einer Lieferung gemäss § 3 Abs. 1 UstG dagegen wird dem Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über die bewegliche Sache Datenträger verschafft".

(26) Vedi circ. 20 agosto 1998, n. 1977/V/SD, in *Boll. trib.*, 1999, p. 329 ss.

finanziaria pur aveva tracciato in precedenti circolari in relazione al *software* contenuto in supporti magnetici ⁽²⁷⁾, riservando al primo la qualificazione di “cessione di beni” e al secondo quella di “prestazione di servizi”.

Successivamente, essa ha nuovamente preso posizione sull’argomento con la risoluzione n. 186/2003 ⁽²⁸⁾, relativa ai periodici “*on line*”, la cui natura di prestazione di servizi deriverebbe dalla loro possibilità di “*essere fruibili in forma digitale, attraverso le vie elettroniche, sulla postazione telematica dell’acquirente*”, il quale potrà “*decidere se consultare il periodico on line solo a video ovvero procedere anche alla sua materializzazione attraverso la stampa*”.

Mentre nel primo intervento interpretativo citato, l’Amministrazione finanziaria si era limitata a richiamare genericamente il giudizio “dei competenti servizi della Commissione UE”, senza verificare se la normativa interna offrisse un quadro chiaro in materia, nel secondo intervento essa si è spinta oltre, ritenendo che “*l’oggetto della*

⁽²⁷⁾ Sulla qualificazione come acquisto *intra*-UE dell’introduzione nel territorio dello Stato di “dischi, nastri, cassette e altri supporti relativi a *software* standardizzato o altri prodotti parimenti standardizzati”, vedi Circ. 13-VII-15-464 del 23-02-1994, la quale esclude invece tale natura per bobine, pizze, nastri, ecc. contenenti opere immateriali (es. film), costituendo tali supporti materiali “mezzo al fine” per lo sfruttamento del relativo diritto. Vedi anche Circ. Min. 15 maggio 1995, n. 142/D/1916, e Ris. Ag. Entrate, 2 agosto 2002, n. 261/E, in cui, richiamate talune caratteristiche del *software* personalizzato (contratto che preveda la fornitura di nuove versioni, l’adattamento a nuove esigenze di mercato, espansioni funzionali di diversa entità, ecc.), ricorda l’applicabilità dell’art. 7, co. 4, lettere d) ed e) in tema di rilevanza ai fini della territorialità dello Stato del committente, soggetto passivo in altro Stato membro. Si ricorda che la fattispecie in esame è rilevante anche ai fini doganali, dove nel caso di *software* standardizzato viene tassato l’intero valore, mentre nel caso di *software* personalizzato non si ha imposizione alcuna, trattandosi di prestazione di servizi. Infine, a livello di giurisprudenza europea, vedi Corte di giustizia, 27 ottobre 2005, C-41/04, relativa all’acquisto di un programma standard privo di qualsiasi utilità per l’attività del soggetto acquirente se non dopo gli adattamenti, peraltro già concordati *ab origine* con il fornitore, operazione configurata dalla Corte come prestazione di servizi unitaria. Vedi L. BELLUZZO, *Commercio elettronico. La tassazione delle cessioni virtuali di beni*, in *Il Fisco*, 1999, p. 14900. Analoga distinzione si ritrova nell’ordinamento tedesco, dove la fornitura di *software* standard viene considerata una “*Lieferung*”, mentre la realizzazione di un *software* personalizzato come una “*sonstige Leistung*” (Abschnitt 25, Abs. 2, n. 7, Umsatzsteuer-Richtlinien 2000). Sul punto, O.G. LIPPROSS, *Umsatzsteuer*, Achim, 1996, p. 127 e 435; A. VOGEL – B. SCHWARZ, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, 2000, § 12, n. 2.2.1.6. Anche l’Amministrazione finanziaria austriaca opera la distinzione in oggetto: vedi H. G. RUPPE, *Umsatzsteuergesetz 1994 – Kommentar*, Wien, 1999, p. 350. Sul fondamento civilistico di tale distinzione, vedi D. MESSINETTI, *Beni immateriali*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, V, p. 10.

⁽²⁸⁾ Ris. Ag. Entrate, 30 settembre 2003, n. 186/E.

transazione effettuata dalla società non sia la cessione del periodico registrato, bensì un generico servizio che consente l'accesso al sito della medesima, sul quale l'associato rinviene tale pubblicazione", anche alla luce dei servizi aggiuntivi normalmente offerti, quali la selezione di informazioni, un costante aggiornamento dei contenuti, una ricerca per parola chiave.

Ora, a tale riguardo, l'unica disposizione specifica che potrebbe interessare il fenomeno è quella contenuta nell'art. 3, co. 2, n. 2, d.p.r. 633/72, che include tra le prestazioni di servizi *"le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti di autore"*. Va qui ricordato che ai sensi dell'art. 2, comma 1, n. 8, L. n. 633/1941, risultano protetti dal diritto di autore *"i programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore"*. In particolare, la tutela del diritto di autore è stata estesa al *software* per effetto del d.lgs. 29 dicembre 1992, n. 518, in attuazione della Direttiva 91/250/CEE.

E' vero, tuttavia, che il riferimento contenuto nella richiamata norma non comprende soltanto la cessione (trasferimento della proprietà del diritto) e la concessione (trasferimento del solo godimento del diritto), ma anche la licenza ed è anche vero che il contratto che si realizza nell'ipotesi di *software* standardizzato è proprio quello della cd. "licenza d'uso": tuttavia, non può affermarsi che tale "licenza" abbia ad oggetto un bene immateriale, in quanto non vengono trasferite le facoltà riconosciute dall'ordinamento giuridico al suo titolare, risolvendosi il tutto nella possibilità di mero impiego del programma, senza possibilità né di riproduzione autonoma, né di commercializzazione ⁽²⁹⁾.

⁽²⁹⁾ Vedi M. MASCHIO, *La disciplina tributaria del software*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 469 e 480. Sulla qualificazione di cessione di beni (materiali) del *software* standardizzato, vedi R. VALACCA, *Aliquote IVA applicabili alla vendita di software pacchettizzato*, in *Corr. trib.*, 1991, p. 3329; M. IAVAGNILIO – P. TOGNOLO, *I contratti di distribuzione di software standardizzato*, in *Il Fisco*, 2000, p. 466; G. DAN, *Problematiche Iva relative all'acquisto di un software via Internet o via modem*, cit., p. 1761. Sulla separazione tra *corpus mysticum* e *corpus mechanicum*, e sulla qualificabilità come "cessione di beni" delle operazioni riguardanti soltanto il *corpus mechanicum*, vedi C. VALENTINI, *Profili fiscali dei beni immateriali*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, p. 1426 e G. TABET, *Il diritto di autore nella normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, p. 56 e 69, il quale evidenzia però come in alcuni casi (es. bobine di film) la

Se guardiamo alle più generali definizioni contenute nella normativa interna di “cessione di beni” o di “prestazioni di servizi”, rispettivamente come “atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere” e come “prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d’opera (...) e in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte”, emergono indicazioni ulteriormente contrastanti.

Infatti, l’art. 2, d.p.r. n. 633/72 si riferisce “ai beni di ogni genere”. Per la definizione di “bene” si dovrebbe fare riferimento all’art. 810 cod. civ., il quale notoriamente include al proprio interno i beni immateriali. Si tratterebbe di un’ipotesi interpretativa certamente confortata dalla non riproduzione del paragrafo 2 dell’art. 5 della Sesta direttiva (ora art. 15, par. 1, Direttiva 2006/112/CE), concernente l’assimilazione ai “beni materiali” dell’energia elettrica, del gas, del calore, del freddo e via dicendo, la quale si giustificerebbe proprio dalla riconducibilità alla nozione civilistica di “bene” anche di tali ipotesi ⁽³⁰⁾. L’art. 3, d.p.r. n. 633/72, dal canto suo, non offre una vera e propria definizione “residuale”, né appare possibile riferirsi alla previsione per i diritti

disponibilità della cosa materiale costituisce lo strumento indispensabile per attuare l’utilizzazione dell’opera dell’ingegno, di modo che la trasmissione del diritto di utilizzare implica anche la consegna del veicolo di estrinsecazione dell’opera stessa. Favorevoli all’applicabilità dell’art. 3, n. 2 d.p.r. n. 633/72 sono invece L. DE ANGELIS, *Le opere dell’ingegno ed il diritto di autore alla luce delle ultime disposizioni civilistiche e fiscali*, in *Il Fisco*, 1997, p. 9623 ss. e F. SANTORO, *Commercio elettronico. Primi problemi pratici*, in *Il Fisco*, 1999, p. 13662.

L’interpretazione proposta è peraltro anche quella seguita dall’Amministrazione finanziaria tedesca con riferimento alla nozione di “*Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechts ergeben*” contenuta nel § 12, Abs. 2, n. 7 c dell’*Umsatzsteuergesetz*, che prevede per le prestazioni ad essa riconducibili l’aliquota agevolata del 7%. Sul punto, vedi A. VOGEL – B. SCHWARZ, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, cit., § 12, Abs. 2, n. 7c, n. 26 ss., i quali evidenziano con riferimento alla fornitura di *software* mediante internet come “*Der ermässigte Steuersatz findet keine Anwendung, weil der Hauptinhalt der Leistung – wie bei der Übergabe von Standardsoftware zur weiteren Verwendung durch den Käufer – nicht in der Überlassung von urheberrechtlich geschützten Rechten besteht*”. Questa è inoltre l’interpretazione seguita dal *Bundesfinanzhof* (Urteil 13 marzo 1997, V R 13/96, in *Bundessteuerblatt*, 1997, II, p. 372 ss.), per il quale sia che si concepisca la fornitura di *software* standard come cessione di beni materiali, sia che la si inquadri nella cessione di beni immateriali, “*handelte es sich dabei im Kern um die Befugnis das auf dem Datenträger gespeicherte Computerprogramm anzuwenden, was im Urheberrechtsgesetz allenfalls am Rande geregelt ist*”.

⁽³⁰⁾ Sulla maggiore ampiezza della nozione interna di cessione di beni rispetto alla nozione comunitaria, vedi P. FILIPPI, *La cessione di beni nell’imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, p. 73 ss.

di autore, una volta chiarito che nel *software* standardizzato “scaricato” in rete non avviene alcun trasferimento delle facoltà riconosciute al titolare. In tale ottica, si potrebbe, dunque, osservare che gli strumenti finanziari, il *software*, i brani musicali, i giochi elettronici configurino “beni” ai sensi dell’art. 2, d.p.r. n. 633/72, potendo formare “oggetto di diritti” e non essendo indispensabile il requisito della loro corporalità.

Da quanto sin qui esposto emerge una certa contraddizione di fondo, sia a livello interno, sia a livello europeo, poiché da un lato si qualifica come “cessione di beni” la transazione avente ad oggetto i prodotti standardizzati, e dall’altro si sostiene che lo stesso prodotto, “scaricato” da internet, costituisce una “prestazione di servizi”, ponendosi così il dubbio se non debba piuttosto rilevare l’intrinseca natura del *software* e non già la sua modalità di acquisizione, atteso che in ambedue i casi non si fa altro che acquistare una copia di un prodotto “chiuso” e pronto per l’uso.

L’evidenziata difformità tra diritto nazionale e diritto europeo sembra tuttavia poter essere ricomposta attraverso un’interpretazione adeguatrice della normativa nazionale, argomentando sia dalla nozione di “prestazione tramite mezzi elettronici” contenuta nella Proposta iniziale, sia dall’espressa qualificazione come “servizi prestati tramite mezzi elettronici” di una serie di “forniture” indicate, peraltro a titolo esemplificativo, nell’Allegato II alla Direttiva 2006/112/CE, tenuto conto che è proprio a tale nozione che le modifiche all’art. 7, d.p.r. n. 633/1972 hanno fatto implicitamente riferimento. Ciò, peraltro, con l’effetto di attrarre alla nuova disciplina tutti quei servizi (e beni digitalizzabili) che siano riconducibili alla più ampia nozione di “prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici”, indipendentemente dalle puntuali regole di qualificazione e/o di territorialità contenute nella normativa nazionale ⁽³¹⁾.

⁽³¹⁾ A favore della prevalenza del criterio della territorialità del servizio reso mediante mezzi elettronici su quello connesso alla natura propria del servizio reso, si veda anche il volume edito a cura del Centro Studi Telos, *La territorialità dell’Iva per le prestazioni di servizi*, Roma, 2005, p. 145. Quindi, in sintesi, per quanto attiene ai beni digitalizzabili, il problema riguarda l’eventuale mutamento *tout court*

Del resto, nella recente sentenza 5 marzo 2015, C-479/13, la Corte di giustizia ha respinto il tentativo del governo francese di qualificare gli *e-book* come “cessioni di beni” al fine di giustificare l’aliquota ridotta per essi prevista, argomentando tale diniego – in modo erroneo, per quanto sopra affermato – sulla base del fatto che “*il supporto fisico che consente la lettura di tale libro, che potrebbe essere qualificato come “bene materiale”, non è presente al momento della fornitura*” (par. 35). Aggiunge inoltre la Commissione che la relativa qualificazione come prestazioni di servizi deriva proprio dal già citato Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, cui deve pertanto farsi riferimento ai fini definitori (par. 36).

2.5. La territorialità: la Proposta di direttiva e le relative critiche

Ciò precisato, dobbiamo adesso esaminare le modifiche alla territorialità dell’IVA, muovendo dalla soluzione inizialmente individuata nella Proposta.

A tale riguardo, l’art. 1, par. 1 della Proposta prevedeva che per i servizi prestati tramite mezzi elettronici “*il luogo della prestazione ... è il luogo dove il cliente ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta una prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale*”.

Ciò, a condizione che i servizi in oggetto venissero forniti:

- a) da un soggetto passivo stabilito *nell’Unione* a clienti stabiliti *fuori dell’Unione*;
- b) da un soggetto passivo stabilito *nell’Unione* a soggetti passivi stabiliti *nell’Unione ma in un paese diverso* da quello del fornitore;
- c) da un soggetto passivo stabilito *al di fuori dell’Unione* a persone stabilite *nell’Unione*.

In deroga all’art. 9, par. 1, della Sesta Direttiva (ora art. 43, Direttiva 2006/112/CE),

della relativa natura (cessione di beni vs prestazioni di servizi); per quanto attiene, invece, ai servizi, il problema riguarda la prevalenza delle modalità di fruizione del servizio (consistente in un flusso di dati digitalizzabili e in un canale di trasmissione digitale, quale che sia il mezzo impiegato: es. cellulare) sul contenuto del servizio medesimo.

il quale enuncia la regola della rilevanza della sede del prestatore di servizi ai fini della definizione del luogo in cui gli stessi si considerano effettuati, la Proposta introduceva pertanto l'imponibilità dei servizi in oggetto nel luogo di residenza del cliente. Ciò al precipuo fine di evitare quei fenomeni distorsivi a danno degli operatori residenti nell'UE laddove il criterio impositivo rilevante si fosse tradotto nel luogo di residenza del fornitore; fine perseguito mediante l'imponibilità nell'UE dei servizi resi da operatori *extra-UE* a soggetti, passivi e non, residenti nella UE e, dall'altro, mediante l'esclusione da imposizione dei servizi resi da operatori UE a soggetti *extra-UE*.

La Proposta non modificava, invece, la tassazione nel caso di servizio fornito da un soggetto passivo stabilito nell'Unione a consumatori finali stabiliti anch'essi nell'Unione, rimanendo pertanto invariato il criterio della sede del *fornitore* ⁽³²⁾.

Tale ultimo criterio trovava applicazione, peraltro, anche laddove il volume di affari relativo alle prestazioni effettuate dal soggetto passivo *extra-UE* nei confronti di soggetti non passivi stabiliti nell'Unione superasse l'ammontare di 100.000 Euro. In tal caso, infatti, la Proposta prevedeva un obbligo di registrazione ai fini IVA "nello Stato membro destinatario delle prestazioni di servizi" (art. 1, n. 5, lett. b), con l'assegnazione di un numero di identificazione "speciale", facendo sì che il fornitore *extra-UE*, sempre ai soli fini dell'applicazione della nuova disciplina, venisse considerato disporre di un "centro di attività stabile" nello Stato membro dove gli era stato appunto assegnato il numero di identificazione per i servizi contemplati da tale nuova disciplina (art. 1, n. 1, comma 2, seconda parte), con la conseguenza che, ai sensi dell'art. 1, n. 1, comma 2, primo periodo, della Proposta, trovava applicazione ai fini impositivi il criterio del luogo di "registrazione" ⁽³³⁾.

⁽³²⁾ Art. 1, n. 1, comma 2, primo periodo: "Ove tali servizi siano resi da un soggetto passivo titolare di un numero di identificazione in conformità alle disposizioni vigenti a persone che non sono soggetti passivi stabilite nella Comunità, per luogo della prestazione s'intende il luogo dove il fornitore ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile dal quale viene prestato il servizio".

⁽³³⁾ Emergeva dunque dal quadro complessivo tracciato in tema di territorialità delle operazioni rese

L'impostazione contenuta nella Proposta subì tuttavia severe critiche.

Da un lato, vi era chi evidenziava gli ampi differenziali di aliquota esistenti nei vari Stati, richiedendo pertanto di obbligare i fornitori extra-UE a registrarsi in ogni Stato membro nel quale prestavano i loro servizi; dall'altro chi, in un'ottica di semplificazione, riteneva potersi procedere alla mera integrazione della lettera e) dell'art. 9 con la radiodiffusione e le prestazioni rese mediante mezzi elettronici, lasciando alla successiva lettera f) la regolamentazione delle sole operazioni "business to consumers".

Venivano inoltre sottolineati i difetti connessi all'introduzione della soglia di € 100.000 prevista dalla Proposta, sia in quanto di incerta verificabilità per la difficoltà di unificare le informazioni riferite alle cessioni effettuate a privati consumatori ⁽³⁴⁾, sia per la possibilità di forme di elusione mediante "splitting" delle cessioni tra più società estere appartenenti al medesimo gruppo ⁽³⁵⁾, sia infine per l'effetto, provocato da tale soglia, di far permanere evidenti situazioni di distorsione.

2.6. Segue: ... e nella Direttiva 2002/38/CEE

Le osservazioni sopra riportate spiegano le ampie modifiche apportate al testo della Proposta in sede di Direttiva 2002/38/CE.

La Direttiva si muoveva, innanzitutto, in un'ottica di semplificazione, da un lato aggiungendo due punti (servizi di radiodiffusione e di televisione; servizi prestati

mediante mezzi elettronici, la mancanza di qualsiasi riferimento al criterio del "luogo di utilizzazione" della prestazione, pur richiamato in materia di telecomunicazioni e per tutte le prestazioni di cui all'art. 9, par. 2, lett. e) della Sesta direttiva. Si tratta di una scelta – come vedremo confermata nella direttiva finale – difficilmente giustificabile, soprattutto nei confronti di quei soggetti ai quali è preclusa la detrazione dell'IVA e che utilizzano le "prestazioni" ricevute al di fuori dell'Unione Europea.

⁽³⁴⁾ Vedi P. MASPEL, *Criteri di territorialità delle transazioni on-line*, in *Forum fiscale*, dicembre 2000, p. 48.

⁽³⁵⁾ Ciò non significava peraltro che un soggetto extra-UE non avesse interesse a registrarsi già prima del raggiungimento della franchigia, ad esempio per poter ottenere il rimborso dell'IVA ad esso addebitata per costi sostenuti nell'Unione Europea. In tal caso, si sarebbe pertanto dovuta valutare la possibilità di rendere facoltativa la registrazione ove l'ammontare delle operazioni compiute non eccedesse la franchigia.

mediante mezzi elettronici, *inter alia* quelli di cui all'allegato L) all'art. 9, par. 2, lett. e), poi confluiti nell'art. 56, par. 1, lett. k) della Direttiva 2006/112/CE, e nell'Allegato II); dall'altro, aggiungendo all'art. 9, par. 2, la lettera f) (ora art. 57, Direttiva 2006/112/CE), disponendo che *"il luogo in cui sono prestati i servizi di cui alla lettera e), ultimo trattino, qualora la prestazione sia effettuata a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, è il luogo in cui la persona che non è il soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente"*.

A ciò si accompagnava l'introduzione nel corpo della Sesta direttiva di un nuovo articolo 26-*quater* (ora artt. da 357 a 369, Direttiva 2006/112/CE), rubricato *"regime particolare per i soggetti passivi non stabiliti che prestano servizi informatici a persone che non sono soggetti passivi"*.

Pertanto, ne risultava il seguente quadro in tema di territorialità dell'imposta:

a) il luogo delle prestazioni di servizi indicate nella lettera e), rese a destinatari stabiliti fuori dell'Unione o a soggetti passivi stabiliti nell'Unione, ma fuori del Paese del prestatore, era quello in cui il destinatario aveva stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile⁽³⁶⁾ per il quale si era avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il

⁽³⁶⁾ Sulla nozione di "centro di attività stabile", vedi M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 202 ss., il quale ricorda come la Corte di giustizia, con costante giurisprudenza, abbia affermato che il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene in considerazione soltanto se tale centro di attività presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, tale da rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi. Sembrerebbe pertanto potersi fondatamente escludere l'applicabilità, in ambito IVA, delle conclusioni cui siamo giunti in punto di individuazione della stabile organizzazione nel commercio elettronico con riferimento al Modello OCSE, per la possibilità che si possa ivi configurare una stabile organizzazione anche in assenza del fattore umano.

luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Ne conseguiva, pertanto, che:

i) se il destinatario, anche consumatore finale, era residente al di fuori dell'UE, l'imposta non trovava applicazione; ii) se il destinatario era un soggetto passivo di un altro Stato membro, rilevava la sede del destinatario della prestazione;

b) il luogo delle prestazioni di servizi indicate nella lettera e), rese a soggetti diversi da quelli sopra indicati, e precisamente nei confronti di persone non soggetti passivi stabilite, domiciliate o abitualmente residenti nella UE, restava disciplinato dalla regola generale, consistente nella residenza del prestatore del servizio. Pertanto, se il destinatario, consumatore finale, era residente in un altro Stato membro, e la prestazione veniva resa da un soggetto diverso da quello di cui alla lettera f) (cioè, da un soggetto UE: vedi *infra*), rilevava la sede del fornitore;

c) il luogo delle prestazioni rese da un soggetto passivo "extra-UE", nel senso precisato dalla lettera f) ⁽³⁷⁾, coincideva con il luogo in cui *"la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente"*.

In tale ultimo caso, trovava applicazione (facoltativa) il regime particolare indicato nel citato art. 26-*quater* (ora artt. da 357 a 369, Direttiva 2006/112/CE), che prevedeva che il soggetto passivo non stabilito dichiarasse, avvalendosi di mezzi elettronici, allo Stato membro di identificazione – inteso come Stato membro che il soggetto passivo sceglie di contattare per notificare quando ha inizio la sua attività come soggetto passivo all'interno del territorio dell'Unione – l'inizio o la cessazione della sua attività in qualità di soggetto passivo, nonché eventuali cambiamenti a seguito dei quali non soddisfacesse più le condizioni per l'applicazione del regime particolare. A tale dichiarazione seguiva l'attribuzione, sempre mediante mezzi elettronici, di un numero di identificazione.

⁽³⁷⁾ Precisa al riguardo l'art. 26-*quater*, A – Definizioni, lettera a) (ora art. 358, Direttiva 2006/112/CE), che per "soggetto passivo non stabilito" deve intendersi "un soggetto passivo che non ha fissato la sede della propria attività economica, né ha costituito un centro di attività stabile (ora "stabile organizzazione") nel territorio della Comunità, né è tenuto altrimenti ad identificarsi ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 22 (ora art. 214, Direttiva 2006/112/CE)".

Il soggetto identificato era poi tenuto ad una serie di adempimenti, ed in particolare, ad una dichiarazione trimestrale, dovuta anche in mancanza di operazioni, alla dichiarazione annuale, al pagamento dell'imposta in un'unica soluzione al momento della presentazione della dichiarazione, alla conservazione per un periodo di dieci anni della documentazione delle transazioni effettuate, nonché alla sua esibizione, in forma elettronica, all'amministrazione dello Stato di consumo.

Il soggetto passivo non stabilito che si avvaleva del regime doveva peraltro versare l'IVA sulle vendite senza possibilità di detrarre l'eventuale imposta assolta a monte. In tale ottica, tuttavia, la Direttiva riconosceva la possibilità di beneficiare del rimborso dell'IVA sugli acquisti previsto dalla Direttiva 86/560/CE (XIII Direttiva), escludendo la possibilità degli Stati membri di subordinare il rimborso all'esistenza di vantaggi comparabili nello Stato terzo con riferimento all'imposizione indiretta, ovvero all'esistenza di un rappresentante fiscale⁽³⁸⁾.

In conclusione, dunque, il soggetto extra-UE poteva intrattenere i rapporti con l'amministrazione finanziaria di un solo Stato membro, ad eccezione della fase relativa all'accertamento, in cui si prevedeva la possibilità di richiesta di documenti anche da parte dello Stato di residenza del consumatore finale.

A livello di normativa nazionale, la Direttiva 38/2002/CE si era risolta in una serie di modifiche all'art. 7, d.p.r. n. 633/72, mentre il regime particolare di cui all'art. 26-*quater* era stato recepito mediante l'introduzione dell'art. 74-*quinquies*, d.p.r. n. 633/72, cui hanno fatto seguito taluni provvedimenti applicativi⁽³⁹⁾, con l'istituzione

⁽³⁸⁾ Vedi, sul punto, D. RAVIOLA, *Commercio elettronico: scenario economico e legislazione tributaria dell'Unione europea*, cit., p. 5762.

⁽³⁹⁾ I dettagli applicativi di tale disciplina sono stati previsti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 ottobre 2003, n. 107521 (in *Gazzetta Ufficiale* n. 238 del 13 ottobre 2003, e in *Il Fisco*, 2003, n. 39, fasc. 2, p. 5975 ss.), con il quale è stato approvato lo schema dei dati da inviare ai fini della identificazione IVA, nonché lo schema di dati concernente la dichiarazione trimestrale riepilogativa. L'ufficio competente a gestire i rapporti con i soggetti non residenti è il Centro operativo di Pescara. Successivamente, con D.M. 19 novembre 2003 (in *Gazzetta Ufficiale* n. 277 del 28 novembre 2003), sono state disciplinate le modalità di versamento, che devono avvenire

anche di un apposito sito *web* nel quale compiere tutti gli adempimenti formali richiesti dalla normativa.

2.7. *Le proposte di modifica e la Direttiva 2008/8/CE*

Come già si è detto, la disciplina IVA del commercio elettronico sin qui esaminata è stata caratterizzata sin dall'inizio dalla sua transitorietà.

In effetti, pur avendo essa formato oggetto di ampia riflessione, permanevano elementi di distorsione. Tra questi, particolarmente evidente era la tassazione nello Stato di origine, che trovava applicazione nei rapporti con i consumatori finali nel caso in cui le prestazioni fossero rese da soggetti UE, diversamente da quanto accadeva nell'ipotesi in cui le medesime prestazioni fossero rese da soggetti *extra-UE*, in cui trovavano applicazione le aliquote dello Stato dei destinatari del servizio.

Poiché, dunque, le prestazioni rese nei confronti di un consumatore finale scontavano alternativamente l'aliquota IVA dello Stato del prestatore ovvero del consumatore a seconda che il fornitore fosse, rispettivamente, un soggetto UE oppure un soggetto non UE, ne derivava che un soggetto "non UE" poteva avere interesse a non applicare il regime speciale e a diventare vero e proprio "soggetto passivo" (esercitandovi un'attività economica) di uno Stato membro con una bassa aliquota ordinaria IVA.

Con effetto dal 1.1.2015, pur restando fermo il principio generale della territorialità riferita al luogo di residenza del prestatore, per talune attività – tra cui appunto le transazioni mediante mezzi elettronici – il luogo di tassazione viene a coincidere con il Paese del consumatore. Si è pertanto deciso di estendere il regime della territorialità attualmente previsto per i prestatori *extra-UE*, anche ai prestatori UE, mediante l'istituzione di un sistema informatico sostanzialmente analogo a quello già vigente per i primi che consenta di intrattenere rapporti con un solo Stato, di

per il tramite dell'Ufficio italiano cambi, secondo le modalità di cui all'art. 10 del decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 6 agosto 2003.

applicare l'aliquota dello Stato del consumatore e di distribuire successivamente il gettito tra gli Stati in cui è avvenuto il consumo. Evitando, in tal modo, che i soggetti passivi UE (ma anche quelli extra-UE, stabilendosi all'interno dell'UE medesima), possano avvantaggiarsi dei differenziali di aliquote previste negli Stati membri, localizzandosi là dove l'aliquota IVA è inferiore.

Per i servizi di *e-commerce* "diretto" svolti nei confronti dei soggetti nazionali e dell'UE, per i quali si applicava sino al 31.12.2014 la regola generale B2C con tassazione nel Paese in cui il fornitore era identificato ai fini del tributo, dal 1.1.2015, in attuazione della Direttiva 2008/8/CE, i servizi di "*e-commerce*" erogati a privati consumatori finali si considerano, dunque, effettuati nel luogo in cui il fruitore del servizio è stabilito.

A tal fine, per evitare che i vari fornitori (UE e non-UE) debbano identificarsi in tutti i Paesi UE in cui sono stabiliti i propri clienti, l'IVA potrà essere assolta nello Stato in cui il prestatore è stabilito attraverso il cd. "Portale MOSS" (*Mini One Stop Shop*), che consentirà di inviare automaticamente le dichiarazioni IVA trimestrali ed i versamenti ai rispettivi Stati membri di consumo.

Per i soggetti non UE, permane la possibilità, già prevista dal precedente sistema (VOES – *VAT On E-Services*) ⁽⁴⁰⁾ di scegliere in quale Stato UE identificarsi,

⁽⁴⁰⁾ Contemporaneamente alla Direttiva 38/2002/CE era stato emanato il Regolamento 2002/792/CE che apportava modificazioni al Regolamento n. 218/92. La disciplina sostanziale sopra esaminata sollevava infatti problemi pratici di non poco momento, per la necessità di consentire ai contribuenti di ridurre al minimo l'impatto delle nuove regole, di valutare correttamente la natura di soggetto passivo o meno del committente, nonché di instaurare un efficace sistema di comunicazione tra i vari Stati per assicurare la corretta allocazione del gettito IVA. Ebbene, a tal fine il Regolamento prevedeva un nuovo sistema comune di scambio di informazioni, nonché la possibilità, per gli operatori economici fornitori di prestazioni mediante mezzi elettronici, di richiedere conferma della validità del numero di identificazione IVA di un determinato soggetto, il tutto naturalmente mediante mezzi elettronici. Lo Stato in cui il soggetto *extra-UE* si era identificato, era inoltre tenuto a trasmettere alle amministrazioni finanziarie degli Stati in cui si è verificato il consumo i dati risultanti dalla dichiarazione, nonché a provvedere al versamento, su appositi conti correnti, della quota dell'imposta versata di competenza dei singoli Stati di consumo. A tale riguardo, va rilevato come l'art. 101, comma 2 L. 342/2000, integrando l'art. 3, comma 136 L. n. 662/96 sulla semplificazione delle procedure di attuazione delle norme tributarie da disciplinare mediante regolamento ex art. 17, comma 2, L. 400/88, include tra queste quelle relative alla "*effettuazione di transazioni di commercio*

sempreché:

- i soggetti non UE non dispongano nell'UE di una stabile organizzazione, nel qual caso il soggetto non UE potrà aderire al MOSS secondo il regime proprio dei soggetti UE;
- i soggetti non UE non siano dotati di un numero identificativo ai fini IVA, nel qual caso sarà loro totalmente precluso l'accesso al regime MOSS.

I rapporti saranno pertanto intrattenuti esclusivamente con lo Stato di identificazione, compreso il pagamento del tributo. In particolare, nella dichiarazione periodica dovrà essere indicato l'imponibile e la relativa imposta suddivisi tra i vari Stati di consumo, e lo Stato di identificazione provvederà poi a ripartire tra ciascuno di essi l'imposta dovuta.

La vera novità si rinviene tuttavia per i soggetti UE, che possono gestire i servizi TTE da un unico Stato di identificazione, che coincide con quello della loro sede o stabile organizzazione.

In ambedue i casi, non è consentita la detrazione dell'imposta a credito, sicché le dichiarazioni periodiche si limiteranno ad esporre l'IVA sulle vendite. E' pertanto stato previsto un accesso agevolato al rimborso sia per i soggetti non UE (ai sensi della XIII direttiva, n. 86/560/CEE, una volta limitata ai soli soggetti aventi la sede in Stati che garantivano la reciprocità di trattamento), che per quelli UE (ai sensi della direttiva 2008/9/CE).

Il recepimento di tale normativa – che ha comportato modifiche sia alle regole

*elettronico aventi ad oggetto beni o servizi regolati con l'intervento di intermediari finanziari abilitati", e prevede in particolare "la non obbligatorietà dell'emissione della fattura in presenza di idonea documentazione". Da ricordare anche la Circ. Min. fin., 17 maggio 2000, n. 98/E, punto 3.1.2., in *Il Fisco*, 2000, p. 7189, che ha ammesso la trasmissione della fattura tramite sistemi informatici, e la nota DRE Lombardia del 5 giugno 2000, n. 46585, in *Il Fisco*, 2000, p. 13055 ss., che ha ritenuto applicabile l'art. 22, comma 1, n. 4 d.p.r. n. 633/72, il quale prevede la non obbligatorietà dell'emissione della fattura – e dunque la riconducibilità dell'operazione al regime dei corrispettivi – ove la prestazione di servizi sia resa nell'esercizio di imprese nell'abitazione dei clienti. La stessa nota esclude tuttavia l'esonero da scontrini e ricevute fiscali. Sul punto, vedi M. MARIANO, *Commercio elettronico ed obblighi di fatturazione*, in *Il Fisco*, 2001, p. 586 ss., che evidenzia la sostanziale inutilità (e finanche dannosità) della norma sopra richiamata.*

della territorialità che ai regimi speciali – è avvenuto in Italia con il d.lgs. n. 42/2015, che ha cercato di procedere alla massima semplificazione degli adempimenti.

In tale prospettiva, è stato previsto un ampliamento delle ipotesi di esonero dalla fatturazione, aggiungendovi quella per le prestazioni TTE rese a committenti non soggetti passivi di imposta da qualunque soggetto passivo. Occorre tenere conto, del resto, che i destinatari sono consumatori finali, sicché non è agevole ottenere i dati necessari per la fatturazione. Con successivo decreto sarà previsto anche l'esonero dei servizi TTE dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta.

Di rilevante importanza è anche la circostanza che il legislatore italiano non ha inteso avvalersi della facoltà, concessa agli Stati dall'art. 59-*bis* della direttiva 2006/112/CE, di considerare territorialmente rilevanti (in Italia) le prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici a privati consumatori residenti al di fuori dell'UE, ove tali servizi siano utilizzati in Italia, superando così le difficoltà interpretative ed applicative proprie del concetto di "utilizzo" del servizio. Altrettanto non è invece accaduto per le prestazioni di telecomunicazioni e di tele-radiodiffusione, per le quali il legislatore ha mantenuto l'ulteriore criterio del luogo di utilizzazione.

2.8. Momento di effettuazione dell'operazione ed aliquote applicabili

Occorre infine esaminare il momento di effettuazione delle operazioni e le aliquote applicabili.

Quanto al momento di effettuazione dell'operazione, la qualificazione delle operazioni svolte tramite mezzi elettronici in termini di "prestazioni di servizi", rende rilevante, ex art. 6, co. 3 d.p.r. n. 633/72, il momento del pagamento del corrispettivo, salvo il problema di stabilire quando tale momento si verifichi nel caso di pagamento

mediante carta di credito, bancomat ovvero moneta elettronica ⁽⁴¹⁾.

Per quanto attiene alle aliquote applicabili, due sono i profili rilevanti.

Il primo riguarda lo Stato cui fare riferimento per l'individuazione di tali aliquote, che è quello del luogo in cui le prestazioni si considerano effettuate ⁽⁴²⁾.

Di conseguenza, l'aliquota è quella del Paese membro dove risiede il consumatore finale. La soluzione di applicare l'aliquota dello Stato del consumatore rappresentava già nella direttiva 2002/38/CE il compromesso raggiunto per superare quanto inizialmente indicato nella Proposta, che non prevedeva solo l'identificazione in uno Stato membro a sostanziale "scelta" del contribuente, ma anche l'applicazione in via esclusiva dell'aliquota di detto Stato, con l'effetto di costituire un chiaro incentivo alla registrazione in quello Stato membro con il regime IVA sostanziale e procedimentale più vantaggioso. Ebbene, per evitare di sfociare negli eccessi della proposta opposta finalizzata a costringere il soggetto extra-UE a identificarsi in ciascuno Stato membro di appartenenza dei clienti, era stata avanzata – e successivamente recepita in sede di Direttiva – la soluzione di lasciare ferma la registrazione in un unico Stato membro, ma di prevedere l'applicazione dell'aliquota dello Stato membro di consumo e un successivo meccanismo di "compensazione" finalizzato all'attribuzione del gettito allo Stato in cui risiede il consumatore finale. Questo meccanismo è stato confermato nel sistema MOSS.

Il secondo profilo attiene alla misura delle aliquote, che restano, a prescindere dalla natura e dallo scopo delle operazioni, quelle ordinarie, in virtù dell'espressa esclusione contenuta nell'art. 98, par. 2, direttiva 2006/112/CE per i servizi forniti per via elettronica, come recentemente affermato dalla Corte di giustizia nelle sentenze

⁽⁴¹⁾ Sul punto, vedi R. MICELI, *Considerazioni sul momento impositivo IVA nelle "operazioni telematiche"*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 1143 ss.; M. SIRRI – R. ZAVATTA, *Moneta elettronica e altre modalità di pagamento in rete*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 3003 ss.

⁽⁴²⁾ Sulla centralità del luogo di effettuazione delle operazioni ai fini dell'individuazione del regime al quale un'operazione soggiace (assoggettabilità e non assoggettabilità, aliquota applicabile in caso di assoggettabilità), vedi R. MICELI, *Territorialità IVA nelle operazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 582.

del 5 marzo 2015 nelle C-479/13 e C-502/13.

Va detto, per la verità, che sembravano potersi rinvenire argomenti per una diversa soluzione.

In primo luogo, infatti, già nella *Communication on the Future of VAT* del dicembre 2011 si rinviene l'affermazione secondo cui "*similar goods and services should be subject to the same VAT rate and progress in technology should be taken into account, so that the challenge of convergence between the on-line and physical environment is addressed*".

In secondo luogo, prese di posizione a favore dell'equiparazione dei regimi IVA per i diversi formati dei libri, digitali e cartacei, si erano manifestate sia da parte della Commissione Europea (Comunicazione n. 851 del 6 dicembre 2011) che della Corte di giustizia (11 settembre 2014, C-219/13), le quali avevano evidenziato la necessità di garantire neutralità anche rispetto alle *forme* in cui un determinato prodotto può essere, alternativamente, fruito. In particolare, la Corte di giustizia si era trovata ad pronunciarsi sull'applicazione di un'aliquota IVA diversa per libri stampati e quelli registrati su altri supporti fisici, quali CD, CD-ROM o chiavette USB, chiarendo, in tale circostanza, che ciò che rileva, ai fini dell'applicabilità delle (medesime) aliquote ridotte di cui all'art. 98 della Direttiva 2006/112/UE è che i beni siano simili e, in quanto tali, in concorrenza fra loro (cause riunite C-259/10 e C-260/10 del 10 novembre 2011; causa C-384/01 dell'8 maggio 2003; causa C-481/98 del 3 maggio 2001). A tal fine, afferma la Corte, occorre tenere conto del punto di vista del consumatore medio, nel senso che i beni o le prestazioni di servizi devono presentare proprietà analoghe e rispondere agli stessi bisogni del consumatore, in funzione di un criterio di comparabilità nell'uso; di talché le differenze esistenti non devono influire in modo considerevole sulla decisione del consumatore medio di optare per l'uno o per l'altro di questi beni o prestazioni di servizi. Si tratta allora di valutare se i libri pubblicati in formato cartaceo e quelli che sono pubblicati su supporti fisici diversi siano prodotti idonei ad essere considerati simili da parte del

consumatore medio, e in particolare se il tipo di supporto utilizzato, il contenuto del libro o le proprietà tecniche del supporto fisico di cui trattasi, siano determinanti dal punto di vista del consumatore medio dello Stato membro interessato. In tal caso, sarà legittima la scelta della legislazione nazionale di non concedere alla cessione di libri registrati su supporti diversi dalla carta l'aliquota IVA ridotta applicabile a quella dei libri stampati, altrimenti – se cioè ciò che rilevi per il consumatore sia essenzialmente il contenuto simile di tutti i libri, quali che siano il loro supporto o le loro proprietà – l'applicazione "selettiva" di un'aliquota IVA ridotta non sarà giustificata. Da questo punto di vista, l'applicazione dell'aliquota ridotta anche per gli *e-book* poteva giustificarsi in virtù della innegabile "somiglianza" tra libri cartacei, su supporti magnetici ed *e-book* (43).

Infine, l'effetto distorsivo della concorrenza che sembrava sorreggere le procedure di infrazione aperte dalla Commissione nei confronti di Lussemburgo e Francia, determinato dalla maggior convenienza ad acquistare *e-book* da operatori stabiliti in detti due Stati per effetto dell'aliquota ridotta, si giustificava soltanto alla luce della tassazione nel paese di origine, venuta tuttavia meno per effetto dell'entrata in vigore, a decorrere dal 1.1.2015, del principio di destinazione.

Nonostante ciò, la valorizzazione, da parte della Corte di giustizia, nelle citate sentenze del 15 marzo 2015, da un lato del divieto contenuto nell'art. 98, par. 2, e dall'altro dell'impossibilità di interpretazione estensiva delle aliquote ridotte per effetto del principio di neutralità, preclude definitivamente la possibilità di applicare aliquote ridotte, ponendo una seria ipotesi sulla scelta del legislatore italiano, fatta con la Legge di stabilità 2015, di estendere l'aliquota del 4% anche alle pubblicazioni individuate con il codice ISBN e diffuse attraverso qualsiasi supporto fisico oppure *tramite mezzi di comunicazione elettronica*.

(43) Restano tuttavia dubbi sulla scelta del legislatore italiano di limitare l'aliquota ridotta ai soli libri dotati di codice ISBN: sul punto, vedi F. SEPIO, M. D'ORSOGNA, *Legge di stabilità 2015: la riduzione dell'aliquota Iva sugli e-book nell'ambito dei principi comunitari*, in *Il Fisco*, 2015, p. 535 ss.

Non sfugge che il mancato accesso alle aliquote ridotte ⁽⁴⁴⁾ finisce per risolversi in una evidente discriminazione a seconda che un medesimo “prodotto” venga qualificato come “cessione di beni” o come “prestazione di servizi” per effetto della sua incorporazione o meno in un supporto magnetico, con le forti distorsioni che conseguono ai sensibili differenziali di aliquote esistenti ⁽⁴⁵⁾. Una discriminazione inversa si verifica, al contrario, sul piano dei dazi, atteso che il *software* fornito dall’operatore *extra*-UE tramite mezzi elettronici non sconta dazi, invece applicabili nel caso di fornitura su supporto magnetico sull’intero valore della fornitura.

Va rilevato, per completezza, che l’applicazione delle aliquote “ordinarie” dovrebbe essere intesa nel senso di “regime ordinario”, con l’effetto che eventuali regimi di esenzione accordati a determinate attività svolte nei modi tradizionali dovrebbero poter trovare applicazione anche nell’ipotesi di svolgimento delle medesime attività – si pensi alle attività di insegnamento – tramite mezzi elettronici ⁽⁴⁶⁾. Anche in tal caso, la spettanza del regime di esenzione dovrebbe naturalmente valutarsi in relazione al luogo di effettuazione dell’operazione, indipendentemente dal luogo in cui avviene il materiale versamento dell’imposta.

⁽⁴⁴⁾ In relazione alla quale già sussistevano prese di posizione dell’Amministrazione finanziaria italiana: vedi Ris. Min. Fin., 14 febbraio 2000, n. 14/E, con specifico riferimento al regime dell’editoria, sulla base di una diversità tra fornitura di informazioni in tempo reale e predisposizione delle stesse su carta stampata; Ris. Ag. Entrate, 30 settembre 2003, n. 186/E. A conclusione contraria era peraltro pervenuta l’Agenzia con Ris. 7 agosto 2001, n. 127/E, in relazione ai dispacci di agenzie di stampa diffuse tramite reti telematiche con accesso riservato esclusivamente agli abbonati o tramite linee telefoniche, purché “predisposte in forma sintetica, non preventivamente elaborate o organizzate a sistema, né corredate di elementi di valutazione o analisi”.

⁽⁴⁵⁾ Solo per fare un esempio, in Olanda la cessione di un libro è soggetta ad aliquota del 6%, mentre le prestazioni di servizi scontano un’aliquota del 17,5%.

⁽⁴⁶⁾ In senso contrario, E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l’IVA*, cit., p. 16558. L’Amministrazione finanziaria si è peraltro espressa sulla non applicabilità degli speciali regimi di determinazione dell’imposta previsti per i prodotti forniti nei modi tradizionali: si veda Ris. Ag. Entrate, 30 settembre 2003, n. 186/E (relativa al regime monofase di cui all’art. 74, co. 1, lett. c) d.p.r. n. 633/72).

3. Conclusioni

I passi compiuti per assicurare la neutralità nel regime IVA della fiscalità digitale sono dunque, all'evidenza, assai significativi.

Permangono tuttavia almeno due questioni di notevole rilevanza, l'una relativa al territorio europeo, l'altra di carattere globale.

La prima questione attiene alla necessità di considerare l'estensione della disciplina sin qui esaminata anche alle forniture *internet* di beni non digitalizzabili, ad oggi penalizzate dalla necessità da parte del fornitore UE di intrattenere rapporti con tutte le amministrazioni finanziarie degli Stati in cui i consumi superino una determinata soglia ("*threshold*"), con preclusione, peraltro, dell'accesso al regime speciale per le prestazioni *internet* di beni digitalizzabili e/o servizi eventualmente rese nel contempo dal fornitore medesimo a consumatori finali. Non è un caso, del resto, che già nell'ambito della Proposta di direttiva sul commercio elettronico la Commissione avesse avvertito la criticità di tale discriminazione sul piano procedimentale, ripromettendosi di affrontare tale argomento in un momento successivo e che il tema viene nuovamente evidenziato nei documenti delle istituzioni europee, da ultimo nella Comunicazione della Commissione del 6.5.2015 COM(2015) 192 final "*A Digital Single Market Strategy for Europe*". Anzi, la stessa franchigia costituirebbe, ad avviso del Gruppo degli esperti sulla tassazione dell'economia digitale, un fattore distorsivo da rimuovere.

A ciò si aggiunge – come sottolineato sempre dal medesimo Gruppo – l'esenzione da IVA attualmente prevista per le importazioni di modesto ammontare (da € 10 a € 22), che attribuisce ai fornitori extra-UE un vantaggio competitivo sui fornitori UE, tenuto conto che le consegne che ne hanno beneficiato sono passate dalle 30 mln del 1999 alle 115 mln del 2013 ⁽⁴⁷⁾. Ciò non solo provoca gravi danni sotto il profilo concorrenziale, ma si risolve anche in un forte pregiudizio per il gettito

⁽⁴⁷⁾ Commission Staff Working Document, *A Digital Single Market Strategy for Europe – Analysis and Evidence*, documento di accompagnamento alla Comunicazione COM (2015) 192 final, p. 32.

degli Stati membri.

I richiamati problemi potrebbero dunque essere superati estendendo il meccanismo MOSS al commercio elettronico "indiretto", rimuovendo la franchigia per le vendite a distanza, facendo generalizzata applicazione del principio della tassazione dello Stato di consumo ed eliminando l'esenzione IVA prevista per le importazioni di modesto ammontare. In quest'ultimo caso, poiché esiste anche una franchigia per i dazi doganali, fissata a € 150, potrebbe essere valutata la fissazione di una siffatta soglia anche ai fini MOSS, sì che quest'ultimo possa funzionare anche quale percorso "veloce" ai fini dell'esenzione doganale (ferma restando l'imponibilità IVA conseguente all'eliminazione della relativa esenzione).

Si attende dunque l'inizio una nuova fase dell'IVA, che dovrà vedere, in prospettiva, il passaggio dal MOSS all'OSS.

La seconda questione attiene, invece, all'applicazione del principio di destinazione a livello globale, per la quale il Gruppo degli esperti ipotizza la stipula di un accordo tra UE e singoli Stati Terzi, oppure l'implementazione delle convenzioni in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio mediante la previsione di clausole apposite per le imposte sul consumo. Si tratta, certamente, di un percorso difficile, ma la sostanziale convergenza di tutti gli Stati sul principio di destinazione consente di nutrire qualche speranza.