



LUISS Guido
Carli

LIBERA UNIVERSITÀ INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Cattedra di Diritto Tributario

**PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE MEDIANTE MEZZI
ELETTRONICI E TERRITORIALITÀ AI FINI IVA**

RELATORE

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

CANDIDATO

Lorenzo Aquaro
Matr. 122183

CORRELATORE

Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

ANNO ACCADEMICO 2016 - 2017

A Nonna Pupa

INDICE

CAPITOLO I

LA DIGITAL ECONOMY NEL SISTEMA TRIBUTARIO

1.	L'AVVENTO DELLA <i>NEW ECONOMY</i>	6
2.	I PROBLEMI DI ADATTAMENTO DEL DIRITTO TRIBUTARIO	10
3.	CENNI STORICI SULL'IMPOSIZIONE DEL COMMERCIO ELETTRONICO A LIVELLO INTERNAZIONALE	19
3.1.	La Conferenza di Turku del 1997	21
3.2.	La Conferenza di Ottawa del 1998	23
3.3.	La conferenza di Parigi del 1999	26
4.	RECENTI SVILUPPI A LIVELLO OCSE	27
5.	<i>DIGITAL ECONOMY</i> ED IVA	36
5.1.	Necessarie modifiche alla disciplina Iva sui servizi digitali....	42

CAPITOLO II

COMMERCIO ELETTRONICO ED IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

PARTE PRIMA

PROFILI DEFINITORI DEL COMMERCIO ELETTRONICO AI FINI IVA

1.	LE DIVERSE FORME DI COMMERCIO ELETTRONICO	47
2.	TRA CESSIONI DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI	51
2.1.	Prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici	54
2.1.1.	<i>L'art. 7 del Regolamento 282/2011/UE</i>	57
2.2.	Gli "altri servizi digitali"	60
2.3.	Conclusioni	65
3.	POSSIBILI PROFILI DISCRIMINATORI: IL CASO DELL'EDITORIA ELETTRONICA (<i>E-BOOKS</i>)	70
3.1.	Giurisprudenza della Corte di Giustizia sul trattamento Iva degli <i>e-books</i>	74

INDICE

3.2.	Possibili incongruenze all'interno del sistema	83
3.3.	Il settore dell'editoria italiana	87
4.	I DIFFERENTI SERVIZI DI INTERMEDIAZIONE (BREVI CENNI)	90
5.	PROPOSTA DI RIQUALIFICAZIONE DELLE FORNITURE <i>ONLINE</i> DA “SERVIZI DIGITALI” A “BENI IMMATERIALI” E ADOZIONE DI UN APPROCCIO TRASVERSALE PER TUTTE LE FORNITURE RESE VIA <i>INTERNET</i>	94

PARTE SECONDA

REQUISITO TERRITORIALE NEL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO

1.	LE REGOLE GENERALI SULLA TERRITORIALITÀ IVA.....	99
1.1.	L'eccezione necessaria per i servizi elettronici	109
1.1.1.	<i>Perché utilizzare il criterio della tassazione nel Paese di destinazione</i>	112
2.	EVOLUZIONE STORICA DEL REQUISITO TERRITORIALE NEI SERVIZI ELETTRONICI A LIVELLO COMUNITARIO	117
2.1.	La Proposta di Direttiva COM (349) 2000	118
2.1.1.	<i>Alcune considerazioni a margine della Proposta</i>	124
2.2.	La Direttiva 2002/38/CE	128
2.2.1.	<i>Il DLgs. 273/2003 di recepimento della Direttiva</i>	135
2.3.	La Direttiva 2008/8/CE	138
2.3.1.	<i>Il c.d. destination principle per i servizi TBES</i>	143
2.3.2.	<i>Il recepimento nell'ordinamento italiano della tassazione a destinazione</i>	146
3.	IL <i>MINI ONE STOP SHOP</i> O “MINI SPORTELLO UNICO”	150
3.1.	Attuazione del regime speciale per i servizi digitali in Italia	157
3.2.	MOSS come “banco di prova” per le novità in ambito Iva. Conclusioni	160

CAPITOLO III

PROSPETTIVE FUTURE

1.	PROSPETTIVE DI REVISIONE DELLA LEGISLAZIONE IVA	163
1.1.	Il progetto per uno spazio unico Iva: dal MOSS all'OSS.....	167
1.1.1.	<i>Focus sulle prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici.....</i>	170
1.1.2.	<i>Focus sulle vendite a distanza</i>	173
1.1.3.	<i>Focus sulle importazioni di modico valore.....</i>	177
1.2.	Aliquota ridotta per gli e-books.....	181
2.	PROSPETTIVE SULLA TERRITORIALITÀ: REGIME IVA DESTINATION-BASED	183
3.	CONCLUSIONI	187

BIBLIOGRAFIA

MONOGRAFIE E LIBRI GIURIDICI	190
DOTTRINA	193
RIFERIMENTI NORMATIVI E ATTI NON LEGISLATIVI	206
GIURISPRUDENZA E PRASSI.....	210
ENCICLOPEDIA	212
ALTRI DOCUMENTI.....	212
SITOGRAFIA	214

CAPITOLO I

LA DIGITAL ECONOMY NEL SISTEMA TRIBUTARIO

Sommario: 1. L'avvento della *New economy* – 2. I problemi di adattamento del diritto tributario – 3. Cenni storici sull'imposizione del commercio elettronico a livello internazionale – 3.1. La Conferenza di Turku del 1997 – 3.2. La Conferenza di Ottawa del 1998 – 3.3. La conferenza di Parigi del 1999 – 4. Recenti sviluppi a livello OCSE – 5. *Digital economy* ed Iva – 5.1. Necessarie modifiche alla disciplina Iva sui servizi digitali

1. L'avvento della *New economy*

La *New economy*¹ è un'espressione americana che nacque a metà degli anni Novanta per descrivere un nuovo tipo di economia emergente che cominciava a diffondersi a livello mondiale. Rappresenta il risultato di un rapido processo che, soprattutto nei paesi industrializzati, ha determinato il passaggio da un patrimonio industriale e produttivo fondato su un'economia orientata prevalentemente alla produzione a un settore dei servizi orientato principalmente alla vendita di *assets* immateriali².

Tuttavia, per poterne comprendere fino in fondo il significato, è necessario, per prima cosa, analizzare e conoscere la nozione della cosiddetta *Old economy*, e capire in che modo da essa si differenzia.

¹ Definita anche *Digital economy*, *Internet economy* o *Web economy*, sta ad indicare un'economia basata su tecnologie di calcolo digitale.

² Cfr. F. BERTI, voce *New Economy*, in Bankpedia, Enciclopedia online di Banca, Borsa e Finanza, <http://www.bankpedia.org/index.php/it/117-italian/n/23704-new-economy>.

Nell'economia tradizionale di tipo industriale, appunto detta *Old economy*, le attività delle aziende erano incentrate sulla trasformazione di materie prime e semilavorati in prodotti finiti.

Le comunità erano solite mantenere per lunghi archi temporali ogni tipo di attività economica che avevano, effettuando molto poco spesso opere di innovazione, in ragione delle enormi spese di capitale e dello sviluppo di piani di lungo periodo per la costruzione di depositi industriali, nonché per la necessità di costruire le proprie fabbriche in luoghi dove le materie prime, i servizi e le fonti di energia fossero facilmente reperibili.

Inoltre, in questo sistema economico, erano spesso le persone, soprattutto gli operai, che abbandonavano le loro abitazioni e le proprie aspirazioni alla ricerca di posti di lavoro.

I mercati del lavoro non potevano che essere regionali, tranne rare eccezioni, come pure la competizione fra comunità, e per la distribuzione ed il commercio dei propri prodotti queste aziende si servivano di punti vendita al dettaglio collocati sistematicamente sul territorio loro circostante.

In definitiva, l'azienda "vecchio tipo" coincideva con un luogo fisico ben determinato: la fabbrica o il negozio.

Con lo sviluppo di *Internet* e delle tecnologie Web il paradigma della *Old economy* viene completamente rivisto. Si assiste ad una svolta decisiva nell'economia moderna che porta a ripensare le attività economiche in tutti i settori dell'economia.

L'azienda "nuovo tipo" si caratterizza per la fornitura di servizi o la vendita di qualsiasi tipo di prodotto tramite l'uso di strumenti informatici. Questo tipo di azienda viene progettata per poter raggiungere qualsiasi tipo di cliente – effettivo o potenziale – in qualunque parte del mondo, instaurando rapporti interattivi tra la realtà

produttiva e le persone fisiche, in uno spazio virtuale capace di rendere immediatamente disponibili beni di consumo e servizi.

L'avvento della globalizzazione modifica completamente lo scenario economico internazionale permettendo a tutti gli operatori economici di comunicare in maniera rapida ed efficiente attraverso distanze prima difficilmente raggiungibili.

Anche l'esecuzione delle transazioni internazionali, che un tempo richiedevano settimane o mesi per essere eseguite, ora possono essere compiute in pochi secondi. E ancora, con lo sviluppo del Web, infinite fonti di informazione vengono concentrate in un unico luogo (le reti informatiche) facilmente accessibile a tutti.

Infine, questo sistema ha dato il via alla "delocalizzazione produttiva" che ha consentito ai paesi con bassi costi di produzione, scarsa regolamentazione e vantaggi competitivi propri del territorio di cominciare a crescere grazie alla realizzazione e distribuzione dei loro prodotti sui mercati internazionali, a costi molto più contenuti rispetto ai paesi occidentali.

Un'analogia utilizzata nel 2005 dal giornalista Thomas L. Friedman nel *New York Times* descrive molto bene il risultato a cui sembra stia portando questa globalizzazione dell'economia. Per utilizzare le sue stesse parole, essa ha creato un «mondo sempre più piatto» cambiando non solo i luoghi in cui si trova il lavoro, ma anche il tipo di lavoro che ivi si svolge³.

Tutta la produzione che prima era svolta quasi esclusivamente in Europa e negli Stati Uniti, ora si è spostata in paesi come la Cina o l'India. Si è quindi acquistata la consapevolezza che, per ogni paese,

³ Cfr. T.L. FRIEDMAN, *It's a Flat World, After All*, in *The New York Times Magazine*, 3 aprile 2005.

non è più sufficiente produrre solamente per la propria economia nazionale prescindendo dal mercato internazionale.

In Italia le tecnologie digitali stanno rivoluzionando radicalmente il modo di fare impresa. Secondo stime ufficiali, nel 2016 sono quasi sedicimila le imprese che operano nel commercio digitale, il 165,4% in più rispetto al 2009, con prospettiva di raggiungere quota cinquantamila già nel 2025⁴. Ciò che si evince dalle stesse stime è come l'età media dell'imprenditore *online* sia di molto inferiore rispetto alla media dei commercianti al dettaglio, ed inoltre si registra una asimmetrica distribuzione sul territorio. Nel 2017 questi numeri sono ancora secondari se confrontati con la totalità delle imprese attive nel mercato italiano ed europeo, ma va evidenziato comunque che nella realtà anche tutte le aziende “vecchio tipo” oramai utilizzano direttamente o indirettamente le piattaforme digitali, chi attraverso l'utilizzo di un proprio sito *Internet* o dei *social media* e chi come veicolo pubblicitario alternativo.

Praticamente, *Internet* ha avuto il merito – o la colpa – di creare nuovi metodi per fare impresa, costringendo le aziende a ricercare una migliore allocazione dei propri fattori produttivi e a modificare i meccanismi di vendita dei beni e dei servizi. Allo stesso modo anche i consumatori hanno modificato i loro comportamenti sul mercato; le informazioni per i potenziali acquirenti possono essere oggi facilmente reperite sul web. È diventato sempre più comodo identificare, valutare e mettere in concorrenza le attività economiche, rendendo così i clienti più consapevoli ed attenti ai loro acquisti. Le compravendite *online*

⁴ Sul punto si cfr. Lo Studio Confesercenti 2016 sulle imprese e-commerce contenuto in *Economia digitale: ecco come la tecnologia sta cambiando commercio e turismo*, Confesercenti, 26 gennaio 2016, in <http://www.confesercenti.it/blog/economia-digitale-ecco-come-la-tecnologia-sta-cambiando-commercio-e-turismo>.

business to consumer (B2C) sono in continuo aumento ed è questa una delle ragioni per cui il commercio elettronico assume nell'economia digitale un ruolo di assoluta preminenza.

Tuttavia, la rivoluzione delle tecnologie di comunicazione va oltre *Internet*. Tale sistema è solo uno dei tanti canali di comunicazione che permette agli utenti di inviare e ricevere informazioni in tutto il mondo, a costi relativamente molto bassi⁵.

La nozione spazio-temporale, così come tradizionalmente concepita, si distorce e sia le norme del diritto internazionale privato che i principi di fiscalità internazionale risultano talvolta strumenti obsoleti e inadeguati per salvaguardare le pretese impositive, ormai non più legate alla fisicità dei beni ma ad un quadro giuridico ancora non del tutto certo e ben determinato⁶.

Così, con la nascita della *New Economy*, le barriere regionali e nazionali vengono rase al suolo spianando la strada al riconoscimento della concorrenza economica e del successo a livello globale.

2. I problemi di adattamento del diritto tributario

Lo sviluppo impetuoso dell'economia digitale, basata essenzialmente su operazioni che nascono e si concludono su piattaforme virtuali, ha completamente disorientato le regole di collegamento materiale tra il luogo di produzione del reddito e il potere

⁵ Cfr. E. ALBARDA, *Electronic Commerce*, in AA.VV., *Caught in the Web: the Tax and Legal Implications of Electronic Commerce*, Fed, 1998, p. 18.

⁶ Cfr. I. LEJEUNE – B. VANHAM – I. VERLINDEN – A. VERBEKEN, *Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?*, in *European Taxation*, Vol. 38, Issue 1, 1998, pp. 2-13; M. PIRES, *Quo Vadis International Tax Law?*, in *Intertax*, n. 12/2001, pp. 394-395.

di imposizione dei singoli Stati⁷. Il commercio elettronico è senza dubbio il fenomeno più rilevante cagionato dalla *New economy* negli ultimi anni. La questione di come l'*e-commerce* potrebbe influenzare i sistemi fiscali esistenti ha attirato l'attenzione di economisti, scienziati politici, avvocati fiscali e analisti, sia all'interno che all'esterno dei governi nazionali.

Il diritto tributario, che costantemente osserva con attenzione i mutamenti della realtà economica per individuare la corretta capacità contributiva da poter tassare, non poteva mostrarsi disinteressato.

Come abbiamo avuto modo di vedere, le tecnologie dell'informazione e della comunicazione⁸ hanno radicalmente modificato i metodi di lavoro, l'organizzazione delle imprese e le relazioni interpersonali. Esse hanno consentito di ottimizzare la produttività e di migliorare la qualità dei servizi⁹.

“Società dell'informazione” è la definizione utilizzata dalla Commissione Europea per descrivere la società odierna¹⁰; una società in cui i fattori chiave della concorrenza sono diventati la qualità e la rapidità dell'informazione, ed è attraverso la stessa che è diventato molto più semplice mettere in concorrenza le imprese.

Nello scenario mondiale il commercio elettronico ormai non è più una novità. Le caratteristiche che ha assunto il mercato internazionale, sommate alla continua innovazione tecnologica e alla globalizzazione, hanno contribuito a trasformare radicalmente il volume del commercio

⁷ Cfr. R. RIZZARDI, *Tassazione dell'economia digitale: le proposte degli esperti europei*, in *Corriere Tributario*, n. 40/2014, p. 3103 e ss.

⁸ Ora in avanti ICT.

⁹ Cfr. P. VALENTE, *Economia digitale e commercio elettronico*, IPSOA, 2015, p. 3.

¹⁰ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Libro Bianco “Crescita, Competitività, Occupazione”*, Proposta COM (93) 700, 5 dicembre 1993.

di beni e servizi, e un gran numero di quest'ultimi possono ormai essere prestati a distanza.

Solo nel 2012 la crescita dell'*e-Commerce B2C* in Italia era vicina al 20%, con vendite da portali *online* con operatività in Italia pari a 9,5 miliardi di euro. Nonostante la crisi che ha colpito l'intera economia mondiale con una riduzione totale dei consumi che si attesta intorno al 2%, il volume degli acquisti *on line* è in forte crescita (+18% nell'anno di riferimento), e si assiste ad una crescita consistente anche degli utenti virtuali (+33%)¹¹. Più gli utenti di questo mercato aumentano la loro fiducia nelle sue strutture, scoprendone spontaneamente benefici e limiti, e più la portata del fenomeno sta progressivamente acquistando importanza.

D'altronde già verso la fine del secolo scorso, quando si cominciarono ad affrontare per la prima volta i problemi legati allo sviluppo del commercio elettronico¹², si comprese che si andava delineando una questione universale che nessuna giurisdizione fiscale potesse risolvere autonomamente senza ricorrere ad una collaborazione a livello internazionale. Quindi si rese necessario cercare una soluzione unanimemente concertata a livello internazionale che potesse gestire in maniera efficace i problemi, risolvendo al contempo le criticità legate alla doppia imposizione – e alla involontaria doppia non imposizione – e offrendo sicurezza e certezza alle imprese in merito ai loro obblighi¹³.

¹¹ Cfr. *I consumi 2012 in Italia: -2% offline, +18% on line ... ma la partita è multicultural!*, Osservatori.net, Osservatorio eCommerce B2C.

¹² Per tutti i problemi legati alla tassazione dell'*e-commerce* cfr. S. BASU, *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*, ASHGATE, Padstow, 2007, *passim*.

¹³ Cfr. R. MICHIELETTO, *Il commercio elettronico e l'Iva*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, IPSOA, Ed. VII, 2016, p. 2459;

A questo punto della trattazione risulta opportuno specificare un aspetto che spesso viene dimenticato ma che fornisce il grado di difficoltà che si incontra nel tentativo di disciplinare un fenomeno così mutevole come quello in parola. Si sta facendo riferimento all'assenza, in un qualsivoglia documento OCSE o della Commissione Europea, di una puntuale definizione della *digital economy*.

Bisogna considerare, infatti, che non è né la rete di telecomunicazioni né *Internet* a costituire la *digital economy*, ma sono le relative modalità di utilizzo; e proprio perché le modalità di utilizzo del Web sono molteplici, e perlopiù rimesse all'ingegno degli operatori, diventa piuttosto arduo fornire una definizione esaustiva di *digital economy*¹⁴.

Non è quindi escluso nel prossimo futuro che, in sede di pianificazione fiscale, i *tax planners* tradizionali comincino a collaborare con gli esperti in ICT al fine di implementare le politiche fiscali antielusive e massimizzare le opportunità offerte dall'evoluzione tecnologica.

Sul piano meramente giuridico le difficoltà della pianificazione fiscale sorgono a causa della costante ed irrefrenabile evoluzione di *Internet*, dei rapporti e dei contratti informatici, che non consentono all'ordinamento e al sistema tributario, incentrato rigorosamente sul principio di legalità, di rimanere al passo con i tempi¹⁵.

Bisogna tenere in considerazione che la legislazione fiscale rimane comunque imperniata a categorie giuridiche civilistiche e fattispecie

¹⁴ Cfr. G. MICCOLI, *Digital economy: Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, PM Edizioni, 2016, p. 22-23.

¹⁵ Cfr. L. DEL FEDERICO, *La Digital Economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), *Digital Economy nel Sistema Tributario Italiano ed Europeo*, AMON, Ed. I, 2015, pp. 1-2.

negoziali pensate in un'epoca in cui l'assetto economico era ben lungi dall'essere riconducibile alla *digital economy*. Proprio perché una così rapida evoluzione era inimmaginabile, per i legislatori internazionali oggi emergono palesi difficoltà nel ricondurre gli strumenti negoziali creati dal mondo virtuale con le tradizionali categorie civilistiche, ed il sistema tributario ne subisce le dovute conseguenze.

Basti pensare alla tradizionale concezione di ricchezza. Ad essa vanno aggiunti nuovi valori, riconducibili solo in via indiretta alle forme di proprietà industriale e commerciale generalmente ammesse, trasferendo il punto d'interesse dell'analisi verso beni immateriali e servizi: la digitalizzazione ha reso questi *assets* intangibili più importanti della produzione del bene, ed i costi di produzione (compresi quelli di trasporto e le spese di magazzino) possono essere decisamente diminuiti, o perfino in alcuni casi azzerati del tutto¹⁶.

Primo ed annoso problema, in ambito prettamente tributario, si rintraccia nel famoso articolo di fondo dell'*Economist*, *The disappearing taxpayer*, (29 maggio 1997): «L'arte della tassazione», sostenne il tesoriere di Luigi XIV, Jean-Baptiste Colbert, «consiste nel catturare l'oca per ottenere il maggior numero di piume possibile, con la minima quantità di rumore¹⁷». La sua osservazione rimane tutto sommato vera, tranne che per un notevole cambiamento. A differenza delle oche, le persone del XVII secolo non sapevano e non potevano volare. Ora possono e sanno come farlo». Questa metafora descrive

¹⁶ Cfr. M.C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXXVI, n. 1, I, 2017, p. 55.

¹⁷ Cfr. *The Economist*, *The disappearing taxpayer*, (29 maggio 1997) – “The art of taxation consists in so plucking the goose to obtain the largest amount of feathers, with the least possible amount of hissing”.

bene il fenomeno che nel 1997 iniziava a prendere piede in tutti i settori dell'economia.

In via del tutto esemplificativa, i metodi che possono essere utilizzati dalle imprese per realizzare un'evasione o elusione fiscale internazionale, possono essere ricondotti a due schemi semplificati:

- Dislocazione del contribuente, che si realizza con il trasferimento funzionale del soggetto (persona fisica o impresa) in un Paese con una pressione fiscale più bassa;
- Spostamento dei profitti, che può essere alternativamente realizzata con il trasferimento delle fonti di produzione del reddito o con una loro riqualificazione¹⁸.

Questi due metodi risentono necessariamente dell'insediamento fisico del contribuente in un determinato territorio, senza considerare i fenomeni di dematerializzazione introdotti dai nuovi *business model*, che danno la possibilità di creare profitti senza integrare i tradizionali presupposti impositivi.

Nei prossimi decenni il commercio elettronico, combinato con la crescente facilità con cui le imprese potranno spostare le proprie operazioni da una parte all'altra del mondo, renderà sempre più facile la fuga dai paesi dove la pressione fiscale è elevata e il compimento di tutte le attività nel cyberspazio favorirà l'evasione fiscale.

Ciò che questo si lascerà alle spalle già preoccupa molti governi. Alcuni sostengono che sia "ingiusto" allettare le proprie imprese con la riscossione di tasse inferiori e stanno spingendo per l'armonizzazione fiscale. Altri ipotizzano una nuova idea: quella d'imporre una tassa sulle transazioni elettroniche. Entrambi i rimedi potrebbero però

¹⁸ Cfr. G. MICCOLI, *op. cit.*, p. 27.

rivelarsi difettosi¹⁹. Il punto della questione è l'identificazione del soggetto a cui è imputabile il reddito e la determinazione del luogo dove viene compiuta l'attività; ed in generale se sia effettivamente corretto applicare gli strumenti tributari tradizionali alle operazioni compiute nel cyberspazio²⁰.

Ad ulteriori e più complessi problemi ha portato la diminuzione di collegamenti fisici con il mondo reale, soprattutto quando le transazioni sono eseguite integralmente sul Web; specialmente nel commercio elettronico diretto²¹, nel quale conclusione del contratto e consegna del bene avvengono interamente in forma telematica. Sotto il profilo tributario, queste operazioni sono di notevole interesse, con esse il bene oggetto del contratto tende a smaterializzarsi e in un'ottica fiscale a diventare potenzialmente invisibile. Vengono appannati tutti i criteri di collegamento personali e reali con l'operazione economica, sciogliendo definitivamente i vincoli relativi alla fisicità del bene.

Con riferimento esclusivo ai metodi di tassazione attuali del commercio, si manifesta l'inidoneità del criterio di territorialità, legato a giurisdizioni marcate da confini ben delineati, sulle quali ogni Paese pretende si esercitare la propria sovranità; allo stesso modo entrano in crisi le misure unilaterali dei singoli Stati atte ad ottenere il giusto gettito fiscale da questi fenomeni²². La maggior parte dei sistemi fiscali

¹⁹ Per l'analisi dei vari approcci alla tassazione del commercio elettronico cfr. R.M. BIRD, *Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?*, in *Bulletin for International Taxation*, n. 59, Issue 4, 2005, pp. 130-133.

²⁰ Per un maggior approfondimento cfr. l'articolo di fondo del *The Economist*, *The disappearing taxpayer*, (29 maggio 1997).

²¹ Per la definizione *Infra*, Cap. II, Parte Prima, § 1.

²² Cfr. M.C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione*, cit., p. 56.

nazionali – così come l'*international tax regime* su cui si basano molti di questi sistemi – presuppone che le attività commerciali debbano essere collegate ad un determinato territorio. Il commercio elettronico sfida questo presupposto poiché esso è intrinsecamente non territoriale.

Il tradizionale concetto di sovranità fiscale dei singoli Stati ed il principio di territorialità sono divenute categorie inefficaci nel nuovo contesto economico²³. Ciò che maggiormente preoccupa è la mancanza di categorie in grado di sostituire quelle precedenti con un equivalente grado di efficienza ed equità, ma che prima di tutto siano universalmente accettate. In particolare, continuano a scarseggiare le soluzioni ai problemi di tassazione dei c.d. “apolidi fiscali”²⁴ e alla perdita di ricchezza imponibile derivata dagli insufficienti collegamenti territoriali e dal trasferimento della materia imponibile in centri finanziari con un livello di tassazione nullo o molto basso.

²³ Cfr. L. HINNEKENS, *New Age International Taxation in the Digital Economy of the Global Society*, in *Intertax*, n. 25, Issue 4, 1997, p. 117, «*If the traditional concept of individual States' tax sovereignty has become ineffective exercise in the new context, the time has come for a less imperious and more internationally responsible and accommodating concept of tax sovereignty*». Per la dottrina italiana si cfr. anche A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1, 2016, pp. 10024-10027.

²⁴ Cfr. T. FALCAO – B. MICHAEL, *Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An Eye-Opening Case Study*, in *Intertax*, n. 42, Issue 5, 2014, pp. 317-324. In questo articolo gli autori dimostrano che un fornitore di servizi digitali, sfruttando le lacune dell'attuale normativa, potrebbe prestare i suoi servizi in Stati differenti rimanendo al di fuori dei requisiti al momento richiesti dall'OCSE per legittimare lo Stato della fonte di reddito ad esercitare il proprio diritto impositivo; in altre parole le norme anti-abuso contenute attualmente nel Modello OCSE non consentono di evitare che un *service provider* digitale, che opera in vari Paesi, sia tassato nel luogo in cui il suo reddito viene prodotto. Per la dottrina italiana si cfr. anche S. CIPOLLINA, *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1, I, 2014, p. 21 ss.

Di conseguenza, il compito di individuare le transazioni di *e-commerce* nello spazio fisico, e di identificare i soggetti partecipanti, può essere difficile o addirittura impossibile in determinate circostanze, data la tecnologia attuale. Questa disgregazione tra le basi geografiche dei moderni sistemi di tassazione, da una parte, e il carattere non territoriale del commercio elettronico, dall'altro, sono il fulcro della sfida che il commercio elettronico stesso pone ai legislatori fiscali.

È stato raggiunto quello che potrebbe essere un punto di svolta nella storia della tassazione. Fino ad ora, i governi nazionali hanno progettato e amministrato le loro politiche fiscali in maniera isolata l'uno dall'altro. Oltre ai minimi vincoli volontari creati dal Modello di Convenzione OCSE e da una rete di trattati bilaterali per prevenire la doppia imposizione, gli Stati sono rimasti in gran parte agenti autonomi di tassazione, anche quando la globalizzazione ha dato un maggiore impulso alla produzione e al commercio. L'aumento del commercio digitale sta già dimostrando le inadeguatezze del regime fiscale esistente, inadeguatezze che diventano più chiare e problematiche in quanto la dimensione dell'*e-commerce* sta progressivamente crescendo e gli Stati si rendono conto che i cambiamenti tecnologici nella natura del commercio richiedono un livello di coordinamento internazionale nel settore della fiscalità notevolmente più elevato²⁵.

In conclusione, unico dato incontrovertibile è che la *digital economy* non ammette più l'esistenza di barriere geografiche o giuridiche. Diritto positivo e progresso tecnologico rappresentano due fenomeni che al momento si trovano a viaggiare su binari paralleli – ed oltretutto con

²⁵ Cfr. R. PARIS, *The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State*, in *International Studies Quarterly*, n. 47, Issue 2, 2003, p. 175.

velocità eterogenee – il compito del diritto internazionale sarà quindi quello di adottare misure idonee a farli incontrare.

3. Cenni storici sull'imposizione del commercio elettronico a livello internazionale

Nel novembre 1996, il Dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti pubblicò un Libro Bianco intitolato “*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*”²⁶.

Questa fu la prima discussione pubblicata sulla tassazione delle attività digitali da parte di un governo nazionale, con l'obiettivo di sviluppare un quadro per l'analisi fiscale che non impedisse al commercio elettronico di continuare a crescere. Il suddetto Libro Bianco propose anche l'adozione di accordi internazionali per evitare il rischio di una tassazione multipla.

Successivamente, nel luglio 1997, l'Amministrazione Clinton rilasciò un'altra relazione intitolata “*A Framework for Global Electronic Commerce*”. Questa relazione incoraggiò ancora una volta la stipula di accordi internazionali sulla tassazione dei rapporti di compravendita su *Internet* che:

- non distorcessero o ostacolassero il commercio elettronico;
- fossero semplici e trasparenti e in grado di tassare la maggior parte delle entrate;
- gravassero il meno possibile sulla contabilità; e

²⁶ “Determinate implicazioni del commercio elettronico globale sulla politica fiscale”. Cfr. UNITED STATES DEPARTMENT OF THE TREASURY, “*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*”, 1996, in <http://www.treas.gov/taxpolicy/library/internet.pdf>.

- richiamassero i sistemi fiscali esistenti nel panorama internazionale.

A seguito di ciò, la stessa Amministrazione Clinton nel febbraio del 1998 promulgò la *Internet Tax Freedom Act (ITFA)*²⁷, che vietava a circa 30.000 autorità fiscali statunitensi di introdurre un'imposta discriminatoria sulle transazioni *online*. Sistematically prorogata dal governo americano per ben cinque volte è stata resa permanente, con legge approvata dal Senato statunitense, l'11 febbraio del 2016.

In base a questa legge, negli Stati Uniti un'imposta sulle attività virtuali sarebbe stata consentita dall'ordinamento, solo ed esclusivamente, a condizione che essa fosse applicata indistintamente alle transazioni *online* e *offline*.

Nell'aprile 1997 anche l'Unione Europea pubblicò un documento intitolato "*European Initiative in Electronic Commerce*"²⁸ dichiarando che la tassazione del commercio elettronico dovrebbe essere subordinata al principio della certezza del diritto e alla neutralità fiscale. L'Unione europea respinse inoltre l'idea di imporre una "*bit tax*"²⁹, preoccupandosi piuttosto di come l'imposta sul valore aggiunto sarebbe stata applicata, poiché *Internet* sfuma la differenza tra ciò che rappresenta un "bene" e ciò che viene definito "servizio".

²⁷ *Internet Tax Freedom Act*, Introduced in the House of Representatives, USA, HR 1054 IH, 105th Congress, 1st Session, March 13, 1997, in P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, il fisco, Roma, 1999, p. 349 e ss.

²⁸ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Une initiative européenne dans le commerce électronique*, Proposta COM (97) 157, 15 aprile 1997.

²⁹ La *bit tax* è una tassa sulle informazioni inviate via *Internet* o altre reti digitali, calcolata in base al numero di byte utilizzati.

Nel dicembre 1997 l'Unione Europea e gli Stati Uniti arrivarono a pubblicare una dichiarazione congiunta che illustrava la loro politica sul commercio elettronico, dichiarando che la tassazione del fenomeno in parola dovesse essere “chiara, coerente, neutrale e non discriminatoria”; convenendo infine che la stretta collaborazione e l'assistenza reciproca erano strumenti necessari per garantire un'amministrazione fiscale efficace³⁰.

Tuttavia, l'organismo internazionale che ad oggi ha studiato con più interesse gli aspetti fiscali connessi all'economia digitale rimane l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, meglio conosciuta come OCSE. Le prime discussioni in sede OCSE in materia di commercio elettronico iniziarono ufficialmente con l'organizzazione della Conferenza di Turku nel novembre del 1997, alla quale seguì la Conferenza di Ottawa nell'ottobre del 1998 e quella di Parigi nell'ottobre del 1999.

3.1. La Conferenza di Turku³¹ del 1997

Nel corso di questo primo confronto a livello internazionale, si esaminarono in maniera piuttosto scrupolosa le molteplici opportunità offerte dalla rete e la natura intrinseca del fenomeno di *Internet*.

Tra gli obiettivi principali della Conferenza: definizione dei principi per un efficiente sviluppo del commercio digitale, distinzione dei Paesi

³⁰ Cfr. P. FERNANDEZ – G. HEIJ – J. POPE, *Tax Policy and Electronic Commerce*, in *Bulletin for International Taxation*, n. 56, Issue 1, 2002, p. 31.

³¹ *Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce*, OECD Conference, Turku, Finland, 1997. Cfr. P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, cit., p. 413 e ss.

che necessitano di un intervento prioritario e l'identificazione delle organizzazioni incaricate di risolvere le criticità individuate³².

Per quel che riguarda il settore tributario, i compiti furono affidati al *Fiscal Affairs Committee* (FAC), formato dai rappresentanti delle Amministrazioni fiscali nazionali dei Paesi membri. A causa della velocità con cui i cambiamenti tecnologici agivano sul mercato, il FAC suggerì di procedere con cautela, individuando innanzitutto principi di tassazione comuni in grado di garantire la “neutralità fiscale” dei tributi sull'*e-commerce*.

Le problematiche avanzate dal FAC possono essere così sintetizzate:

- Facile accesso ai paradisi fiscali e delocalizzazione dei processi produttivi;
- Mancanza di controlli efficaci sulle attività e sulla loro localizzazione;
- Insufficienti strumenti per identificare gli operatori economici nel mercato digitale³³.

Le linee guida individuate per giungere a possibili soluzioni furono molteplici³⁴; la conclusione più significativa a cui si giunse in questo

³² Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico – Aspetti giuridici e regime fiscale*, Maggioli Editore, Ed. II, 2015, pp. 70-72; sullo stesso argomento anche M. MARÈ – S. SPEROTTO, *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi dell'OCSE: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali*, maggio 2002, Università degli studi di Tuscia, Facoltà di Economia, p. 176, disponibile all'indirizzo <http://www.economia.unitus.it/mare/ecommerce1.pdf>.

³³ Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, Maggioli Editore, Ed. II, 2010, p. 37.

³⁴ A titolo meramente esemplificativo: evitare l'introduzione di nuove tasse (es. *bit tax*), favorire la cooperazione internazionale tra amministrazioni finanziarie, continuare a utilizzare il principio del luogo del consumo, ecc.

primo incontro fu la decisione di evitare l'introduzione di nuove forme d'imposizione ma di applicare i principi fiscali regolatori del commercio tradizionale anche al mondo digitale. Adottare quindi gli strumenti esistenti, ricercando le opportune soluzioni ai problemi nella legislazione vigente attraverso un complesso processo interpretativo.

Nel documento *Electronic commerce: the challenges to tax authorities*, presentato alla Conferenza, per superare le discrepanze insite nella normativa Iva e consentire una corretta imposizione, l'OCSE prospettava due approcci alternativi³⁵: definire un nuovo concetto di stabile organizzazione valido ai soli fini dell'imposizione indiretta oppure, come altra scelta, modificare le attuali disposizioni per ottenere una tassazione nel Paese di destinazione dei servizi digitali, invece che nello Stato della fonte.

La Conferenza di Turku è stata quindi solamente il punto di slancio per il processo di cooperazione fra gli Stati membri, senza effettivamente porre in essere nessuna legge o regolamento specifico.

3.2. La Conferenza di Ottawa³⁶ del 1998

La successiva Conferenza si tenne ad Ottawa, in Canada. In questo forum vennero chiamati a partecipare anche numerosi rappresentanti

³⁵ Cfr. P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, cit.; P. VALENTE, *L'impresa invisibile. Net economy e strategie fiscali*, *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2001; P. VALENTE, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale in internet*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 3, 1998.

³⁶ *A Bordless World – Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, OECD Conference, Ottawa, Canada, 1998. Cfr. P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, cit., p. 459 e ss.

del settore privato³⁷ per cercare un confronto trasparente e per dialogare insieme sull'evoluzione del commercio elettronico.

Inutile dire che fu proprio in questa sede che si raggiunsero i risultati più significativi.

Le posizioni predominanti sull'atteggiamento da dover tenere in futuro nei confronti del commercio digitale vedevano, da un lato, i Paesi nord-americani e, dall'altro, i Paesi europei³⁸.

I primi proposero un approccio più "autosufficiente", non soggetto a regole rigide incapaci di controllare il costante sviluppo del fenomeno. Una specie di autoregolamentazione degli operatori economici nei vari settori, limitando il più possibile l'intervento del potere pubblico.

Contrariamente i Paesi europei erano dell'avviso che bisognasse disciplinare in maniera ferrea il fenomeno, riempiendo l'ordinamento di regole volte a tutelare i consumatori e a garantire certezza alle imprese in merito ai loro obblighi.

Le linee guida elaborate ad Ottawa dagli Stati partecipanti furono espresse nel Rapporto *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, specificamente intitolato alle politiche fiscali e approvato con ampio consenso.

Il FAC, in questo documento, individuò cinque "fondamentali principi" che tutte le amministrazioni tributarie nazionali avrebbero dovuto applicare al commercio elettronico, per uniformare i relativi trattamenti fiscali:

³⁷ Organizzazioni internazionali, imprese, operatori del settore, rappresentanti dei consumatori e così via.

³⁸ Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico*, cit., pp. 72-75; in merito, cfr. anche B. SANTACROCE – S. FICOLA, *L'IVA nell'e-commerce*, cit., pp. 38-41.

- “Neutralità”: il sistema di tassazione dovrebbe cercare di essere neutrale ed equo tra le varie forme di attività economiche. Una tassa neutrale contribuirà all’efficienza, garantendo una distribuzione ottimale dei mezzi di produzione. In questo senso, la neutralità comporta anche che il sistema fiscale aumenti le entrate minimizzando la discriminazione a favore, o contro, qualsiasi tipo di scelta economica particolare.
- “Efficienza”: i costi per gli adempimenti fiscali e amministrativi dovrebbero essere minimizzati al massimo.
- “Certezza e semplicità”: le regole fiscali devono essere chiare e semplici da comprendere, in modo che i contribuenti sappiano anticipare le conseguenze delle loro operazioni. Un sistema fiscale comprensibile rende più semplice per individui e imprese capire i loro obblighi e i loro diritti. Di conseguenza, le imprese hanno maggiori probabilità di prendere decisioni ottimali e rispondere alle scelte politiche previste.
- “Efficacia ed eguaglianza”: la tassazione dovrebbe produrre un equo importo dell’imposta al momento giusto, evitando sia la doppia imposizione sia l’involontaria non imposizione fiscale. In questo modo, il rischio di evasioni e di frodi dovrebbe essere ridotto al minimo. Inoltre, poiché esso influisce sulla redditività e sulla gestione delle tasse, l’esecutività è fondamentale per garantire l’efficienza del sistema fiscale.
- “Flessibilità”: i sistemi fiscali dovrebbero essere flessibili e sufficientemente dinamici per assicurarsi di mantenere il passo con gli sviluppi tecnologici e commerciali. È importante che un sistema fiscale sia sufficientemente dinamico e flessibile per soddisfare le esigenze correnti dei governi, adattandosi in continuazione alle mutevoli necessità, per evitare reiterati interventi di adeguamento. Ciò significa che, in un contesto

politico mutevole, le caratteristiche strutturali del sistema dovrebbero essere durevoli ma al contempo abbastanza flessibili e dinamiche da consentire ai governi di rispondere in maniera efficace agli sviluppi tecnologici e commerciali, tenendo conto che spesso gli sviluppi futuri sono difficilmente prevedibili³⁹.

Con queste regole si è voluto ricomprendere nella categoria delle “prestazioni di servizi” tutte le operazioni che si concludono interamente su piattaforme digitali.

Risultato logico è l’assoluta irrilevanza di queste operazione per il diritto doganale, poiché come appena evidenziato non rientrano più fra le “cessioni di beni”.

3.3. La conferenza di Parigi⁴⁰ del 1999

Terza e ultima importante Conferenza dell’OCSE fu quella di Parigi dell’ottobre 1999. La riunione ebbe come ordine del giorno la ripresa e l’approfondimento di quanto stabilito nei precedenti incontri.

Questa assemblea però non portò alla delibera di alcun piano d’azione o alla redazione di alcuna dichiarazione ufficiale. L’importanza della Conferenza è dovuta al fatto che ancora una volta Stati, organizzazioni internazionali e rappresentanti del settore privato, evidenziarono la necessità di rendere la tassazione del commercio

³⁹ Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico, cit.*, p. 74; si cfr. anche M. MARÈ – S. SPEROTTO, *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi dell’OCSE, cit.*, p. 177.

⁴⁰ *Electronic Commerce: Maximising the Opportunities*, OECD Conference, Paris, France, 1999. Cfr. P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico, cit.*, p. 537 e ss.

elettronico neutrale ed evitare che “*the cyberspace [should not] become the tax heaven of the new millennium*”.

In merito alle problematiche fiscali il principio base che anche durante la Conferenza di Parigi fu confermato, rimase la tassazione nel luogo del consumo (c.d. *destination principle*). Novità principale è l'applicazione di questo principio anche alle operazioni di commercio elettronico diretto (definito come lo scambio che ha per oggetto beni o servizi intangibili), che nella precedente Conferenza era stato ricondotto ad operazioni di fornitura di servizi, ed in quanto tale soggetto alla tassazione nello Stato del prestatore.

Mentre per quel che riguarda il commercio elettronico indiretto, in cui il bene viene materialmente consegnato, non risulta particolarmente difficile individuare il luogo di residenza del consumatore e di conseguenza lo Stato legittimato a riscuotere l'imposta; per la fornitura di servizi o beni immateriali non sempre è possibile determinare il luogo fisico di consegna. Questo risultato solleva importanti conseguenze, soprattutto in ambito Iva (acronimo in Italia di imposta sul valore aggiunto, VAT nel Regno Unito, TVA in Francia, TVE in Spagna), che saranno analizzate in dettaglio nel prosieguo della trattazione.

4. Recenti sviluppi a livello OCSE

È stato finora osservato come la tassazione delle imprese che operano nella *digital economy* – soprattutto negli aspetti *cross-border* – richiede un adeguamento dei tradizionali strumenti fiscali, i quali si

sono rivelati ancora incapaci di cogliere l'essenza del fenomeno a causa del loro sistematico richiamo ad attività "tangibili"⁴¹.

Nonostante sia passato ormai un ventennio da quella prima Conferenza OCSE, questa trasformazione dell'economia continua a creare difficoltà – per le autorità fiscali dei vari governi – nel comprendere, classificare e conseguentemente arginare i fenomeni elusivi da ultimo concepiti dalle imprese che esercitano la loro attività a livello internazionale.

Ad esempio, la mobilità dei beni immateriali mette alle strette l'adeguata gestione delle imposte dirette sui redditi societari, mentre la mobilità dei clienti rende complessa la raccolta efficiente delle imposte indirette sulle vendite. Un altro esempio è la capacità delle multinazionali di concludere le vendite in un mercato da una postazione remota, con un numero minimo di personale in ogni Paese; quando il negozio viene concluso l'impresa può trovarsi in qualunque luogo, entrare in rete in ogni momento ed ovunque si trovi e il fruitore del servizio può anch'esso trovarsi in un luogo qualsiasi⁴².

Un contesto – quello dell'economia digitale – che rappresenta l'ambiente ideale per l'implementazione di strategie di pianificazione fiscale, ad opera delle *digital enterprises*⁴³, volte a massimizzare i vantaggi della dimensione e dell'operatività multinazionale con la

⁴¹ Cfr. G. TRABATTONI, *Il discussion draft BEPS sull'economia digitale: verso un approccio davvero nuovo ai criteri di tassazione?*, in *Il Fisco*, n. 25, 2014.

⁴² Cfr. C. FLYNN – S. BATES, *The impact of BEPS on the digital economy*, in *International Tax Review*, 8 marzo 2016; si cfr. anche R. RIZZARDI, *La prima azione OCSE sul tema BEPS: la tassazione dell'economia digitale*, in *Corriere Tributario*, n. 20, 2014, p. 1573.

⁴³ Azienda nella quale le tecnologie dell'informazione e della comunicazione assumono un ruolo determinante nella definizione della strategia di *business*.

possibilità di ridurre il carico fiscale complessivo del gruppo d'impresa. Con queste pratiche illecite, le multinazionali, riescono ad ottenere importanti erosioni delle relative basi imponibili attraverso lo spostamento dei profitti in Paesi a bassa fiscalità; operazioni che vanno a discapito soprattutto dei Paesi dove risiedono le case madri e di quelli dove effettivamente le attività economiche sono svolte, a totale vantaggio di determinate giurisdizioni "terze" scelte unicamente per i loro regimi fiscali di favore. Il risultato finale di tali operazioni determina il c.d. *stateless income*, ossia la produzione di ricchezza non tassata o tassata ad un livello minimo, essendo stati scelti luoghi appositi esclusivamente per i loro vantaggi fiscali⁴⁴.

Ne è conseguita una sempre maggiore attenzione da parte degli Stati alle pratiche di pianificazione c.d. aggressiva, e quindi illecite, con l'intento di assicurarsi la percezione di un equo gettito erariale e tutelare la propria sovranità impositiva, in specie contrastando l'erosione della base imponibile e lo spostamento illegale degli utili in altri Paesi⁴⁵.

In questo scenario, istituzioni europee e internazionali si sono messe in azione nel tentativo di individuare le criticità ed elaborare soluzioni per il futuro⁴⁶.

In primis, la Commissione Europea il 6 dicembre 2012 ha presentato al Consiglio e al Parlamento Europeo un piano d'azione denominato

⁴⁴ Cfr. F. BUNGARO (a cura di), *Commercio elettronico ed economia digitale: recenti sviluppi a livello OCSE*, in P. VALENTE, *Economia digitale e commercio elettronico*, cit., p. 189; Per approfondimenti si cfr. P. VALENTE, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, p. 1927 e ss.

⁴⁵ Cfr. V. SCALERA, *Il contrasto dell'aggressive tax planning nella digital economy. Il caso italiano*, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), *op. cit.*, p. 93.

⁴⁶ Cfr. F. SANTORO, *Commercio elettronico: primi problemi pratici*, in *Il Fisco*, n. 44, 1999, p. 13656 e ss.

“*aggressive tax planning*”, con l’obiettivo di elaborare soluzione al proliferare di pratiche abusive e, più in generale, di proporre interventi mirati sul piano nazionale.

Successivamente, nel luglio del 2013, questi stessi problemi hanno portato in sede OCSE (in seguito OCSE/G20) alla pubblicazione di un progetto denominato “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, meglio noto come *Action Plan BEPS*, nel quale trovano trasversalmente spazio numerose tematiche legate alla pianificazione aggressiva, di cui l’erosione della base imponibile e il *profit shifting* non sono che dei risultati⁴⁷.

Con questo progetto gli Stati partecipanti⁴⁸ hanno individuato 15 piani d’azione che i governi nazionali dovranno attuare per contrastare energicamente queste pratiche dannose applicate dalle multinazionali.

Il progetto BEPS agisce su due direttrici: da un lato, il contrasto all’erosione della base imponibile e, dall’altro, l’ostacolo allo spostamento degli utili in Paesi a fiscalità bassa o nulla.

Tale documento parte da un duplice assunto: in primo luogo, l’inefficienza degli Stati nazionali nella tassazione delle società che operano sul mercato digitale e il mancato coordinamento tra strumenti fiscali e il modo con cui suddette imprese pongono in essere le loro

⁴⁷ Cfr. V. SCALERA, *Il contrasto dell’aggressive tax planning nella digital economy*, cit., p. 97.

⁴⁸ I Paesi membri dell’OCSE, del G20 e Paesi associati che hanno deciso di adottare il Progetto BEPS sono 44 (in ordine alfabetico): Arabia Saudita, Argentina, Australia, Austria, Belgio, Brasile, Canada, Cile, Cina, Colombia, Corea, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, India, Indonesia, Islanda, Irlanda, Israele, Italia, Lettonia, Lussemburgo, Messico, Nuova Zelanda, Norvegia, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Russia, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Sudafrica, Svezia, Svizzera, Turchia, Ungheria, Unione Europea.

attività; in secondo luogo, il divario che sussiste tra il luogo d'origine dei profitti e quello in cui essi sono prodotti⁴⁹.

Secondo la stessa OCSE, i principi individuati nel corso della Conferenza di Ottawa⁵⁰ non sono stati compiutamente realizzati. Non stupisce quindi che, nel contesto dell'*Action Plan BEPS*, l'organizzazione internazionale abbia deciso di trattare con priorità i problemi causati dall'economia digitale. È significativo che la prima Azione infatti riguardi proprio la *digital economy* ed abbia lo scopo di introdurre specifiche norme fiscali sull'economia digitale riguardanti sia le imposte dirette sia quelle indirette.

L'attività digitale è stata implicata anche nelle altre 14 Azioni BEPS: l'*Action 1* funge infatti da linea guida sulla quale si basano l'*Action 7* sulla stabile organizzazione (PE) e altre Azioni BEPS che affrontano le problematiche delle imprese estere controllate e le relative pratiche fiscali dannose.

Merita ricordare che anche in questo specifico settore l'Unione Europea ha percorso una rotta parallela a quella dell'OCSE, analizzando le problematiche sorte per il diritto tributario con l'economia digitale. La Commissione Europea ha nominato l'*Expert Group on Taxation of the Digital Economy*⁵¹, nell'ottica di trovare possibili soluzioni alle criticità del diritto tributario che siano coordinate con quelle elaborate in sede OCSE/G20.

Sulla base dello sviluppo delle ICT, la relazione finale – pubblicata nell'ottobre del 2015 – include un elenco non esaustivo di potenziali

⁴⁹ Cfr. M.C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione*, cit., p. 61 e ss.

⁵⁰ *Supra*, Cap. I, § 3.2.

⁵¹ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, C (2013)7082, 22 ottobre 2013.

sviluppi futuri che potrebbero influenzare la natura dei *business model* digitali e una panoramica concettuale su come interagiscono i diversi strati delle ICT. In maniera breve e descrittiva sono definiti i concetti di *Internet*, delle valute virtuali, dell'*advanced robotic*, della stampa 3D, della *sharing economy* e della produzione collaborativa, nonché dell'accesso ai dati del governo e della protezione rafforzata dei dati personali.

L'analisi offerta dall'OCSE tuttavia non dà una precisa definizione di *digital economy*, in particolare non opera alcuna distinzione tra commercio elettronico diretto e indiretto, benché sembri che nel complesso il report intenda riferirsi ad entrambe le tematiche⁵².

Nello specifico il *Final Report* elenca però le seguenti caratteristiche dell'economia digitale:

- “Mobilità”, riguardante gli *intangibles* sui quali l'economia digitale fonda le proprie basi, gli utenti e la localizzazione delle funzioni operative dell'impresa, che ha consentito di mantenere un'elevata flessibilità in capo all'impresa dovuta alla diminuita necessità di mantenere del personale stabile per lo svolgimento di determinate operazioni e per la possibilità di scegliere dove posizionare i propri server e le proprie risorse;
- “Uso massivo di dati”, personali e non, concernenti consumatori, fornitori od operazioni, attraverso cui è possibile aumentare la qualità dei prodotti e dei servizi offerti (grazie alla crescente capacità di memoria delle tecnologie informatiche a costi sempre decrescenti);
- “Effetto network”, creato attraverso interazioni e sinergie tra utenti;

⁵² Cfr. G. TRABATTONI, *Il discussion draft BEPS sull'economia digitale*, cit.

- “Multi-sides business model”, ossia la complementarità delle attività svolte dalle imprese e dai loro prodotti;
- Tendenza a creare “monopoli od oligopoli”, causata dall’effetto network con costi contenuti, che può consentire alle imprese di raggiungere grandi dimensioni in breve tempo;
- “Volatilità”, generata dalla rapidità dell’innovazione tecnologica e dall’inesistenza di barriere d’ingresso per le nuove imprese⁵³.

Il Report prosegue poi con l’analisi delle principali occasioni di *base erosion* e *profit shifting* nel settore dell’economia digitale, concentrando l’attenzione sull’impatto che possono avere tanto sull’imposizione diretta quanto su quella indiretta.

Concentrando la nostra attenzione sui problemi dell’imposizione indiretta, le opportunità di pianificazione fiscale aggressiva in materia Iva, si possono registrare qualora una delle parti nella transazione sia un soggetto passivo con limitato diritto di detrazione. Viene riportato il classico caso in cui tali soggetti acquistino servizi elettronici da aziende che risiedono in Paesi che non prevedono imposte sul valore aggiunto oppure nei quali vengono applicate aliquote d’imposta minori⁵⁴; o ancora l’esempio della sub-licenza di *software* tra casa madre e stabile

⁵³ Cfr. OECD/G20, *Base Erosion and Profit shifting project*, “Address the Tax Challenges of the Digital Economy”, ACTION 1: Final Report 2015, par. 4.3 *Key features of digital economy*.

⁵⁴ Per un’analisi sulle strutture tipiche di pianificazione fiscale si cfr. OECD/G20, “Address the Tax Challenges of the Digital Economy”, *cit.*, Annex B, “*Typical tax planning structures in integrated business models*”.

organizzazione, utilizzata per aggirare le limitazioni al diritto di detrazione in capo a determinati rami dell'impresa⁵⁵.

Per di più, il commercio elettronico *cross-border* di beni e servizi comporta l'insorgenza di problemi circa l'applicabilità dell'Iva anche nel caso in cui l'acquisto venga effettuato da consumatori finali e si applichi la legislazione dello Stato di residenza del fornitore, con eventuale ingiusta fissazione delle sedi d'impresa in Paesi che applicano aliquote Iva ridotte; problemi particolarmente rilevanti a causa delle distorsioni alla concorrenza che ne potrebbero derivare⁵⁶.

Individuati i termini del problema il documento dell'OCSE presenta in via talora sommaria e veloce le procedure di risposta ai vari fenomeni di *tax planning* aggressiva, ancora una volta facendo esplicito riferimento alla neutralità della tassazione del commercio elettronico rispetto alle altre attività dell'impresa.

⁵⁵ Il riferimento è alle aziende con un *digital business model* che traggono enormi vantaggi dalla pianificazione fiscale e dalle strategie di *profit-shifting* basate su regole di *transfer pricing* che coinvolgono *assets* intangibili come le licenze. In generale, suddette strategie, non del tutto nuove, prevedono la concessione in sub-licenza dei diritti di proprietà di tali beni (brevetti, *software*, marchi, ecc.) a una consociata locale, a costi particolarmente elevati, rappresentando un tipico esempio dell'uso di *transfer pricing* tra diverse entità di un'unica società controllante ai fini di ottimizzazione dell'imposta. In questo modo la controllata, avendo pagato *royalties* e altre commissioni all'entità detentrici dei diritti all'interno della stessa società, riesce a dichiarare profitti quasi nulli alle autorità fiscali locali. Esistono, naturalmente, alcune regole per questo tipo di operazioni ed inoltre, secondo gli attuali orientamenti dell'OCSE, le transazioni interne dovrebbero essere effettuate a prezzi di mercato comparabili ("principio della libera concorrenza" per i prezzi di trasferimento).

⁵⁶ Cfr. C. ROMANO – D. CONTI, *La fiscalità della "digital economy" all'indomani degli studi BEPS*, in *Corriere Tributario*, n. 4, 2016, p. 301 e ss.; G. TRABATTONI, *Il discussion draft BEPS sull'economia digitale*, cit.

Per ciò che interessa questa trattazione, ossia la categoria di proposte relative all'imposizione indiretta, vengono rafforzate le raccomandazioni sviluppate al di fuori del progetto BEPS; come ad esempio un regolamento OCSE relativo all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e dell'imposta sui beni e servizi (GST) nel Paese di destinazione (in luogo di quello di residenza del fornitore del prodotto o del servizio) e dichiarazioni fiscali standard per una maggiore trasparenza fiscale a livello globale⁵⁷.

Nello specifico è stato proposto di rivedere le soglie di esenzione per transazioni di importo limitato, soglie che variano notevolmente tra Stato e Stato, affidando ai fornitori non residenti il compito di riscuotere e versare le imposte dovute nel Paese del consumatore.

Le raccomandazioni dell'*Action 1* sono state definite come un primo passo di un lungo processo di riscrittura della politica fiscale internazionale per l'epoca digitale. Quello che si deve senz'altro registrare per il diritto tributario – pur essendo ancora legato ai concetti tradizionali di “fisicità” – è un progressivo avvicinamento ad una maggiore specializzazione in ordine al commercio elettronico. E ciò che forse è ancora più importante registrare, a livello di *policy*, è la maggiore attenzione agli appelli dei Paesi importatori netti di tecnologia, con un graduale e continuo avvicinamento alla tassazione nello Stato dove effettivamente i beni vengono consumati.

⁵⁷ Cfr. C. FLYNN – S. BATES, *The impact of BEPS on the digital economy*, cit.; per la dottrina italiana si cfr. R. RIZZARDI, *Tassazione dell'economia digitale*, cit., p. 3103 e ss.

5. *Digital economy ed Iva*

Nello studio delle criticità fiscali poste dalla *digital economy* occorre distinguere il settore delle imposte dirette – del quale fanno parte le imposte sui redditi di persone fisiche e società – da quello delle imposte indirette – nelle quali possiamo far rientrare tutte le imposte sui consumi, tra le quali domina per importanza l'imposta sul valore aggiunto⁵⁸.

Nel settore dell'imposizione indiretta, le problematiche più evidenti hanno avuto ad oggetto proprio l'applicazione dell'Iva al commercio elettronico diretto⁵⁹.

Secondo la normativa europea occorre distinguere tra le attività che utilizzano la rete solamente come mezzo per il compimento delle operazioni, da quelle che invece nascono, si sviluppano e si concludono interamente in via informatica senza alcun intervento umano.

La complessità dei profili Iva, nonché di tutta la categoria della fiscalità indiretta sugli affari, ancora una volta origina dal fatto che tale settore è legato indissolubilmente a strumenti e fattispecie contrattuali tradizionali, ma anche dalla mancanza di un unico "sistema Iva" riguardante tutte le operazioni che si svolgono attraverso transazioni telematiche.

⁵⁸ Cfr. D. SICONOLFI, *Commercio elettronico "diretto" ed imposta sul valore aggiunto: l'evoluzione normativa e le novità introdotte dal DLgs. del 11.2.2010 n.18*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6, 2010, p. 144.

⁵⁹ Sul punto si consiglia di cfr. P. VALENTE, *Economia digitale e commercio elettronico*, cit., p. 193 e ss.; invece, per approfondimenti sulle prime problematiche connesse all'Iva, si cfr. P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, il fisco, Roma, 1999, p. 155 e ss.

Anche l'imposta sul valore aggiunto quindi non è rimasta immune ai mutamenti causati dalla nuova realtà economica; l'intangibilità delle operazioni svolte su piattaforme digitali ha reso necessario accertare l'attitudine sia della tipica dicotomia tra "cessione di beni" e "prestazione di servizi" a rappresentare in maniera attendibile le transazioni elettroniche, sia del classico principio di territorialità ad assicurare la neutralità che è alla base del tributo, scongiurando l'ipotesi che la nuova realtà economica potesse risolversi solamente in una mera alterazione della concorrenza⁶⁰.

Contestualmente, il profilo qualificante della disciplina Iva nell'economia digitale – che attiene al perseguimento del principio di neutralità del tributo – non può trascurare gli altri principi, anch'essi fondamentali per una corretta impostazione di un'imposta sul consumo, si sta parlando di efficienza, certezza e semplicità, che impongono di minimizzare al massimo le spese di *compliance* e di creare regole facilmente comprensibili e applicabili dagli operatori economici.

Al complesso si aggiungono, inoltre, tutte quelle problematiche puramente tecniche connesse all'esigenza di conoscere gli elementi essenziali delle operazioni⁶¹, nonché legate alla necessità di consentire

⁶⁰ Cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 3, 2016, p. 987; cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1, 2015, p. 89. Un'analisi attenta viene anche fornita da G. MOCCI, *Commercio elettronico diretto Iva come fattore distorsivo della concorrenza e risposta dell'Unione europea*, in *Il Fisco*, n. 25, 2003, p. 1-3905.

⁶¹ Si prenda ad esempio l'identità delle parti, la natura dell'operazione, il luogo dove essa è stata effettuata, ecc.

gli adempimenti dichiarativi, l'accertamento e la riscossione del tributo⁶².

Va tuttavia puntualizzato che non si tratta di tematiche completamente nuove. Il campo della nostra analisi rimane pur sempre composto da concetti tradizionali, che devono raffrontarsi con una realtà economica radicalmente nuova ed in continua evoluzione secondo un processo di adeguamento del diritto al nuovo contesto economico, occasionalmente anche attraverso interpretazioni evolutive.

Quest'analisi giuridica si è dimostrata essere più ardua del previsto; il processo di interpretazione per ricondurre fenomeni diversi ad un'unica fattispecie esplicativa (*reductio ad unum*) si presenta di difficile risoluzione, in ragione della vastità delle transazioni che possono essere svolte *online*:

- Cessione di beni materiali mediante un ordine inoltrato direttamente sulla rete (equiparato al modello della vendita per corrispondenza);
- Cessione di beni intangibili o digitalizzati (libri, quotidiani, film, videogiochi, ecc.), nell'ipotesi seguiti da prestazioni accessorie;
- Prestazioni di servizi propri dell'economia digitale (*web hosting*, protezione dei dati sulla rete, ecc.);
- Prestazioni di servizi *tout court* (servizi di consulenza, di assicurazione, bancari, ecc.).

È ben noto che il dibattito sul nuovo contesto economico è stato fin dall'origini prevalentemente incentrato sulla distinzione tra commercio

⁶² Per maggiori approfondimenti cfr. E. FRIDENSKOELD, *VAT and the Internet: The Application of Consumption Taxes to e-Commerce Transactions*, in *Information & Communications Technology Law*, Vol. 13, Issue 2, 2004, p. 182 e ss.

elettronico “diretto” e commercio elettronico “indiretto”, di cui si dirà nel prosieguo della trattazione. Giova in questa sede precisare solamente che, nel corso dell’ultimo decennio, in sede europea si sono susseguiti una serie di interventi normativi aventi lo scopo di delineare un vero e proprio sistema Iva dei “servizi digitali”⁶³.

Suddetti interventi hanno avuto come obiettivo quello di disciplinare le varie forme del fenomeno digitale, senza descriverne, se non in maniera puramente casistica, le caratteristiche fondamentali⁶⁴; lo scopo ultimo della regolamentazione europea è stato quello di «evitare che il fattore fiscale possa determinare distorsioni della concorrenza nel settore del commercio elettronico e che il prezzo finale di un determinato prodotto sia funzione variabile rispetto a fattori esogeni quali la residenza del fornitore⁶⁵».

Il recente Regolamento di esecuzione UE n. 1042/2013 del Consiglio del 7 ottobre 2013 – che modifica il Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi – ha definitivamente uniformato il regime di territorialità dei servizi digitali, confermando la classica distinzione tra “prestazioni di servizio rese mediante mezzi elettronici” e “altri servizi digitali”, quali ad esempio i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione.

⁶³ *Infra*, Cap. II, Parte Prima (per i profili definitivi) e Parte Seconda (per il presupposto territoriale).

⁶⁴ Sul punto cfr. F. MONTANARI, *Digital economy ed Iva: l'esperienza italiana*, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), *op. cit.*, p. 135 e ss.; cfr. anche G. MELIS, *Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale*, in *Diritto Mercato Tecnologia*, 2016, pp. 203-239.

⁶⁵ Cfr. G. MELIS voce *Commercio elettronico nel diritto tributario*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sez. Commerciale*, UTET Giuridica, Ed. IV, 2008, p. 70.

Va detto comunque che la stessa normativa europea, anche se è oramai orientata inequivocabilmente a ritenere i servizi digitali delle prestazioni di servizi ai fini Iva, non ha ancora fornito una precisa descrizione degli stessi, affidandosi finora ad elencazioni “aperte”.

Il nostro legislatore nazionale, sulla scia della normativa europea, si è sempre limitato a recepire nell’ordinamento interno tanto le categorie europee quanto i profili di territorialità. Le regole previste per i servizi digitali sono state poi limitate ai soli profili transnazionali.

Sul piano meramente interno, la disciplina sui servizi digitali non pone particolari criticità; in breve, dal punto di vista della qualificazione della fattispecie, che un’operazione di cessione di beni o prestazione di servizi sia resa mediante mezzi elettronici o attraverso metodi tradizionali non comporta il sorgere di specifiche difficoltà, se non quelle legate alla corretta individuazione dei presupposti oggettivo e soggettivo tipici di qualunque operazione economica⁶⁶.

Discorso diverso va fatto per le operazioni che sono caratterizzate da profili transnazionali.

È in questa circostanza che entra in gioco la Direttiva 2002/38/CE, conseguenza di ampie critiche mosse da parte degli Stati membri, che – unitamente al Regolamento 792/2002/CE – ha apportato alcune modifiche al nostro art. 7, D.P.R. 633/72 relative alla territorialità dell’imposta sul valore aggiunto; in particolare la Direttiva ha fornito, nell’Allegato L, un elenco illustrativo dei servizi forniti mediante mezzi elettronici, elencazione poi quasi integralmente riportata nella Direttiva 2006/112/CE.

È chiaro che la spinosità della questione sia riferita esclusivamente a quelle transazioni che rientrano nel commercio elettronico diretto, e

⁶⁶ Cfr. F. MONTANARI, *Digital economy ed Iva, cit.*, p. 138.

non riguarda quelle operazioni che, seppur inoltrate telematicamente, si concludono con la consegna materiale del bene, comunemente ricondotte nell'alveo della disciplina delle vendite a distanza.

I successivi interventi in sede UE hanno cercato di ampliare la nozione di servizi digitali, senza però avvalersi di minuziose elencazioni a causa dell'incontenibile evoluzione della tecnologia, che rende impossibile – se non addirittura infruttuoso – un approccio sistematico alla materia. Ad ogni modo va evidenziato che, da più parti, è stata avanzata la necessità di uniformare le diverse categorie di servizi e prodotti informatici, sottolineando che, soprattutto in materia Iva, le difformità nella legislazione sono il maggior ostacolo alla diffusione del commercio elettronico⁶⁷.

Un buon progresso si è ottenuto con i Regolamenti UE 1777/2005 e 1042/2013, i quali segnano una linea di demarcazione sempre più netta tra servizi resi mediante mezzi elettronici ed “altri servizi digitali”.

Pertanto, come si è avuto brevemente modo di vedere e si vedrà più in dettaglio successivamente, le problematiche che l'imposta sul valore aggiunto deve affrontare sono oltremisura amplificate allorché risulta notevolmente confusa la nozione di bene o servizio informatico⁶⁸. Contemporaneamente, l'attività economica svolta interamente *online* comporta la possibilità di localizzarsi in qualsiasi parte del mondo senza alcun limite tecnico-operativo, con la conseguenza di rendere

⁶⁷ Cfr. S. BASU, *Implementing E-Commerce Tax Policy*, in *British Tax Review*, 2004, p. 48; Sulla normativa Iva cfr. M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, vol. 21, Issue 3, 2012, pp. 134-143.

⁶⁸ Cfr. F. MONTANARI, *Rapporti e contratti informatici: il sistema dell'Iva e dei tributi indiretti sugli affari*, in F. DELFINI – G. FINOCCHIARO (a cura di), *Diritto dell'informatica*, UTET Giuridica, Torino, 2014, p. 1063 e ss.

necessaria un'implementazione dei criteri di collegamento territoriale ai fini Iva.

Fatto sta che la struttura che dovrà avere il nuovo “sistema Iva” sull'economia digitale, orientato senz'altro al conseguimento del principio di neutralità, ha avanzato la necessità di prendere in considerazione tre diversi profili essenziali del tributo: l'elemento definitorio (qualificazione delle operazioni come cessioni di beni o prestazioni di servizio), l'elemento territoriale (nucleo fondamentale degli interventi in ambito Iva) e l'elemento delle aliquote applicabili⁶⁹.

Ed è proprio sotto questi ultimi profili che la presente trattazione intende ripercorrere nel dettaglio le specifiche fasi di riordino della materia, con l'obiettivo di comprendere la logica interna dell'Iva e i problemi specifici dell'imposizione sul consumo dei servizi elettronici.

5.1. Necessarie modifiche alla disciplina Iva sui servizi digitali

Qualora permanessero le attuali regole impositive, con la qualificazione come servizi di tutte le operazioni che si effettuano esclusivamente per via telematica, collegata alle molteplici possibilità di sviluppo offerte dalle transazioni internazionali compiute *online*, si potrebbe generare un grave effetto distorsivo nel sistema⁷⁰.

Un'analisi approfondita degli effetti che l'utilizzo dei moderni sistemi informatici avrebbe potuto causare in ambito Iva era già stata

⁶⁹ Cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 993.

⁷⁰ Cfr. P. VALENTE, *Economia digitale e commercio elettronico*, cit., p. 328; e P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, cit., pp. 157 e ss.

svolta, nel 1996, da van Zadelhoff⁷¹. L'autore parte dall'assunto che, in un sistema basato sulla tassazione nel Paese di consumo, dove le prestazioni di servizi sono invece tassate nel Paese di stabilimento del prestatore (anche se con svariate eccezioni), tale modalità impositiva non genera problemi distorsivi della concorrenza se lo Stato d'origine coincide con quello di destinazione del servizio, come generalmente avveniva in passato⁷². Tuttavia, grazie allo sviluppo della tecnologia, con la conseguente maggiore facilità di comunicazione, tale situazione può dirsi radicalmente cambiata. La disciplina Iva può determinare disparità di trattamento tra operatori residenti e non residenti nel territorio della Comunità⁷³, favorendo così lo spostamento delle attività in altri Paesi per ragioni di carattere meramente fiscale, con tutto ciò che ne può derivare in termini di base imponibile e occupazione.

Nelle riflessioni dell'autore si possono identificare due possibili ipotesi alternative di modifica del sistema Iva vigente. La prima soluzione avanzata prevedeva di concedere il potere impositivo dei servizi in parola allo Stato di destinazione, in applicazione dell'art. 9, terza sezione della Sesta Direttiva. Tale ipotesi presenta comunque problemi di carattere operativo, basti pensare alle evidenti difficoltà per il fornitore di individuare il luogo esatto in cui il servizio reso viene effettivamente consumato, ovvero le possibili complicazioni che si creerebbero per gli operatori extracomunitari nel dover assolvere l'imposta in ciascuno Stato membro in cui operano, ed infine

⁷¹ Cfr. B.G. VAN ZADELHOFF, *Will VAT survive in the telecom and internet jive*, in *International VAT Monitor*, n. 6, 1996, pp. 326-331.

⁷² Cfr. P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, cit., p. 158.

⁷³ Cfr. I. LEJEUNE – B. VANHAM – I. VERLINDEN – A. VERBEKEN, *Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?*, cit., pp. 2-13.

l'impossibilità per le Amministrazioni finanziarie di controllare la corretta applicazione dell'imposta da parte di un soggetto non UE⁷⁴.

Date le evidenti criticità che si incontrano nell'imporre una tassazione del fenomeno in parola, la seconda soluzione offerta da van Zadelhoff propende per la non imponibilità di tali servizi, basata sulla considerazione che parecchi di essi rimpiazzano beni fisici equivalenti, i quali in molti Stati sono tassati con aliquota ridotta o pari a zero. Per cui un'eventualità da non scartare *a priori*, e che potrebbe rivelarsi idonea ad evitare l'eventuale perdita di gettito fiscale legata a tali operazioni, potrebbe essere un'imposta sostitutiva di nuova concezione⁷⁵.

Come abbiamo visto in precedenza, la Commissione Europea, al contrario, ha optato per un orientamento del tutto opposto, esprimendo l'intenzione di non voler procedere all'istituzione di una nuova imposta indiretta, ma tutt'al più di voler adeguare l'attuale imposta sul valore aggiunto alla nuova realtà economica.

Per comprendere l'evoluzione normativa della disciplina Iva sui servizi digitali è utile indagare sull'orientamento che la Commissione ha adottato in relazione al trattamento dei servizi di telecomunicazione⁷⁶; infatti, in questo ambito si è verificato ciò che poi si verificherà anche per i servizi resi mediante mezzi elettronici.

Secondo la Sesta Direttiva Iva, i servizi di telecomunicazione si considerano effettuati nello Stato in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica, o ha costituito un centro di attività

⁷⁴ Cfr. P. VALENTE, *Economia digitale e commercio elettronico*, cit., pp. 330-331.

⁷⁵ Idea sviluppata sempre sul parere dell'autore van Zadelhoff. Cfr. B.G. VAN ZADELHOFF, *Will VAT survive in the telecom and internet jive*, cit., pp. 326-331.

⁷⁶ Cfr. P. CENTORE, *IVA comunitaria – Aspetti interpretativi e applicativi*, IPSOA, Milano, 1997, pp. 93-99.

stabile, a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa⁷⁷. Disposizione che era adatta ad una realtà economica dove il luogo di residenza del fornitore e del committente era lo stesso, ma che mal si concilia con l'attuale situazione che ha visto venir meno tale coincidenza, a causa dello sviluppo delle tecnologie informatiche⁷⁸.

Per contrastare gli effetti di evasione fiscale, consistenti nel fatto che molti soggetti comunitari al solo fine di evitare il pagamento dell'imposta si forniscono di servizi di telecomunicazione all'esterno della Comunità, nonché per scoraggiare i prestatori di servizi comunitari a trasferirsi all'estero, il Consiglio UE ha autorizzato gli Stati membri a derogare – per i servizi di telecomunicazione – al criterio territoriale di residenza del prestatore⁷⁹.

Le considerazioni che sono state sviluppate per i servizi di telecomunicazione, poiché analoghe alle valutazioni operate per tutto il resto del commercio elettronico diretto, hanno reso evidente come il sistema Iva allora vigente necessitava di una tempestiva revisione per superare le discrepanze ed ottenere una corretta imposizione⁸⁰.

⁷⁷ Principio generale per le prestazioni di servizio, indicato all'art. 9, primo paragrafo, Direttiva 77/388/CEE.

⁷⁸ In particolare si pensi, ad esempio, a “carte telefoniche prepagate, emesse da operatori residenti fuori dal territorio nazionale, e distribuite normalmente nel territorio dello Stato”. Cfr. P. CENTORE, *IVA comunitaria – Aspetti interpretativi e applicativi*, cit., p. 94.

⁷⁹ Cfr. Decisione del Consiglio delle Comunità Europee del 17 marzo 1997, n. 97/207/CE, che autorizza la Repubblica Italiana ad applicare una misura di deroga all'articolo 9 della Sesta Direttiva Iva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, con la quale, tra l'altro, è stata fornita la definizione del servizio di telecomunicazione.

⁸⁰ Cfr. I. LEJEUNE – B. VANHAM – I. VERLINDEN – A. VERBEKEN, *Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?*, cit., pp. 2-13.

Di fondamentale importanza sono state la Direttiva 2000/31/CE, che ha disciplinato in generale il commercio elettronico, e la Direttiva 2002/38/CE, che si è occupata di determinare un regime Iva applicabile ai “servizi prestati tramite mezzi elettronici”, recepite nel nostro ordinamento rispettivamente attraverso il DLgs. 70/2003 e il DLgs. 273/2003.

La novità principale introdotta dall’ultima Direttiva citata è stata quella di determinare i criteri di individuazione del luogo di tassazione dei servizi digitali, ossia il luogo di effettivo utilizzo del servizio stesso. È stata così garantita l’imposizione di tutte le operazioni rese verso soggetti residenti o domiciliati nel territorio dell’Unione, disincentivando allo stesso tempo le imprese comunitarie a delocalizzarsi nei Paesi *extra-UE*.

In seguito, il legislatore comunitario è intervenuto nuovamente con la Direttiva 2008/8/CE, che ha trovato attuazione nell’ordinamento italiano con il DLgs. 18/2010, per semplificare e rendere omogeneo il regime Iva vigente. Disciplina, quest’ultima, particolarmente complessa, che ha iniziato a produrre i suoi effetti dal 1 gennaio 2015, data in cui ha trovato applicazione il sistema c.d. *Mini One Stop Shop*⁸¹ con riferimento a soggetti passivi UE che forniscono servizi di telecomunicazione, radiodiffusione o prestati mediante mezzi elettronici a consumatori finali⁸².

⁸¹ Per approfondimenti si rinvia al prosieguo della trattazione. *Infra*, Cap. II, Parte Seconda, § 3.

⁸² Cfr. P. VALENTE, *Economia digitale e commercio elettronico*, cit., p. 333.

CAPITOLO II
COMMERCIO ELETTRONICO ED IMPOSTA SUL
VALORE AGGIUNTO

PARTE PRIMA

PROFILI DEFINITORI DEL COMMERCIO ELETTRONICO AI FINI IVA

Sommario: 1. Le diverse forme di commercio elettronico – 2. Tra cessioni di beni e prestazioni di servizi – 2.1. Prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici – 2.1.1. L’art. 7 del Regolamento 282/2011/UE – 2.2. Gli “altri servizi digitali” – 2.3. Conclusioni – 3. Possibili profili discriminatori: il caso dell’editoria elettronica (*e-books*) – 3.1. Giurisprudenza della Corte di Giustizia sul trattamento Iva degli *e-books* – 3.2. Possibili incongruenze all’interno del sistema – 3.3. Il settore dell’editoria italiana – 4. I differenti servizi di intermediazione (brevi cenni) – 5. Proposta di riqualificazione delle forniture *online* da “servizi digitali” a “beni immateriali” e adozione di un approccio trasversale per tutte le forniture rese via *Internet*

1. Le diverse forme di commercio elettronico

Con il termine di “commercio elettronico” si intende qualsiasi tipo di sostegno ad un’attività commerciale di tipo tradizionale che venga svolta attraverso l’utilizzo di canali informatici. Si parla quindi di *e-commerce* quando lo sviluppo delle nuove tecnologie si affianca alle forme di commercio tradizionali.

Secondo l’OCSE, il commercio elettronico comprende «*tutte quelle categorie di transazioni commerciali che coinvolgono sia organizzazioni sia individui, basate sul trattamento e sulla trasmissione*

di informazioni digitalizzate e che includono testo, suono e immagini»⁸³.

La Commissione Europea, inoltre, ha ampliato la definizione di commercio elettronico includendo in essa «*l'attività di contrattazione elettronica di merci e servizi, la distribuzione e la consegna online di contenuti digitali, il trasferimento elettronico di fondi, azioni e polizze elettroniche, le aste commerciali in rete, i servizi post-vendita, gli appalti pubblici, le attività di vendita diretta al consumatore. Include quindi sia prodotti che servizi e attività virtuali»⁸⁴.*

Praticamente nell'accezione di commercio elettronico vengono ricondotte le innumerevoli transazioni effettuabili per via telematica, siano esse relative alle cessioni di beni, siano esse riconducibili alle prestazioni di servizi⁸⁵.

Schematicamente l'*e-commerce* può essere riassunto con quattro semplici affermazioni:

- Riguarda lo svolgimento di attività commerciali per via telematica;
- È incentrato sull'elaborazione e sulla trasmissione di dati per via elettronica;
- Riguarda una serie variegata di attività (ad esempio, vendite all'asta, pubblicizzazione prodotti e servizi, distribuzione contenuti *online*, ecc.)
- Comprende sia prodotti e servizi di tipo tradizionale che attività di nuova generazione.

⁸³ Cfr. OECD, *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*, Turku, 18 novembre 1997.

⁸⁴ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (97) 157, *cit.*, pp. 28-36.

⁸⁵ Cfr. P. VALENTE, *Economia digitale e commercio elettronico*, *cit.*, pp. 5-7.

La prima distinzione che occorre operare parlando di commercio elettronico si basa sui soggetti operanti nel sistema; per meglio dire, va operata in base alla categoria di soggetti che partecipano alle transazioni.

Nel dettaglio, le forme che può assumere il commercio elettronico si distinguono in 4 categorie, ciascuna riferita a diversi attori del rapporto commerciale e al diverso ambiente in cui si sviluppa la trattativa:

- Si definisce *business to business* – *B2B* – il commercio elettronico fra le imprese. Il rapporto interessa solo ed esclusivamente soggetti imprenditori e non coinvolge i consumatori finali (*i.e.* soggetti definitivamente incisi dall'imposta sul valore aggiunto);
- Attinente ancora ai rapporti imprenditoriali, si parla di commercio elettronico *intra-business* – *IB* – se le trattative avvengono tra aziende direttamente collegate tra loro sul piano finanziario ed organizzativo perché facenti parte di uno stesso gruppo di imprese;
- Diverso è invece il discorso per i rapporti *business to consumer* – *B2C* – che si riferiscono alle trattative rivolte ai consumatori finali. Ricadono in questo settore tutte le relazioni che un'impresa commerciale stringe sulla rete, con i suoi clienti, per attività di vendita sia di beni che di servizi delle tipologie più varie;
- In ultimo, si definisce *consumer to consumer* – *C2C* – la transazione che avviene tra singoli consumatori finali, per via telematica, mediante l'ausilio di apposite piattaforme digitali

che fungono da intermediari (ad esempio, aste *online*). Sono, quindi, coinvolti unicamente gli utenti finali.⁸⁶

La seconda distinzione va operata in base alle modalità di consegna dei beni commercializzati, ossia in base all'oggetto della transazione. Per poter distinguere le due diverse forme di commercio elettronico – diretto e indiretto – bisogna guardare se al termine della trattativa si proceda o meno alla consegna fisica del bene.

Nel c.d. “commercio elettronico indiretto” la cessione del bene avviene attraverso una piattaforma digitale, con la quale il cliente può inoltrare l'ordine d'acquisto, ma la consegna materiale del bene avviene seguendo i canali tradizionali (come il servizio postale o il servizio corriere). Quindi, in questa tipologia di commercio elettronico, solamente la fase preliminare di richiesta – e di regola anche quella del pagamento – viene effettuata *online* quindi in seguito il bene viene fisicamente spedito al domicilio o alla sede dell'acquirente.

Si tratta dunque di una vendita di beni tradizionali che non necessitano di un supporto digitale per essere utilizzati – o percepiti – e che ha delle forti analogie con la vendita per corrispondenza; l'azienda utilizza la forma telematica con l'esclusivo scopo di ampliare i propri canali e le proprie vendite. La rete rappresenta in questo caso un'ulteriore modalità per gli imprenditori di contattare il cliente, che va ad aggiungersi ai metodi classici da sempre utilizzati.

Questa modalità di vendita consente alle imprese che operano sulla rete di entrare in contatto con clienti effettivi e potenziali, rendendo *Internet* un canale di fondamentale importanza e diffusione, anche se i beni oggetto delle transazioni rimangono beni tangibili.

⁸⁶ Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico*, cit., pp. 15-16.

All'opposto, nel c.d. “commercio elettronico diretto” anche la consegna del bene avviene in rete. Il bene oggetto della transazione si smaterializza, ciò significa che non necessita di un supporto fisico per essere trasferito, e l'operazione si conclude interamente *online*.

Sotto il profilo tributario, è proprio quest'ultima tipologia di *e-commerce* ha destare particolare interesse.

2. Tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

Proseguendo sul profilo definitorio – e spostando l'attenzione su argomenti più propriamente inerenti alla nostra indagine – il passaggio successivo attiene alla qualificazione delle operazioni svolte nell'economia digitale, dettata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, in modo particolare come “cessioni di beni” oppure come “prestazioni di servizi”⁸⁷.

La normativa italiana, recependo le varie direttive europee sul punto⁸⁸, non ha correttamente prodotto alcuna mutazione della nozione di “prestazione di servizi”, contenuta nel D.P.R. 633/72, né ha circoscritto il significato dell'espressione “prestazione di servizio fornita mediante mezzi elettronici”, sebbene utilizzata a più riprese nelle modifiche recate alle disposizioni interne sulla territorialità dell'Iva.

⁸⁷ Per un'approfondita analisi sul punto cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 999 e ss.

⁸⁸ Si ricordano per importanza le direttive del Consiglio sul luogo delle prestazioni di servizi: CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2002/38/CE, 7 maggio 2002; CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2006/112/CE, 28 novembre 2006; CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2008/8/CE, 12 febbraio 2008.

Veniva precisato brevemente nella Relazione alla Proposta di modifica⁸⁹ della Direttiva 77/388/CEE, presentata dalla Commissione Europea nel giugno del 2000, che le forniture elettroniche dovessero essere assimilate a prestazioni di servizi, piuttosto che essere incluse nell'accezione di bene, limitandosi a indicare il già sufficientemente chiaro "art. 6 della direttiva vigente"⁹⁰.

Nemmeno nel documento della Commissione COM (98) 374 emerge una riflessione attenta sull'argomento in questione, in esso si legge che *«la politica dell'UE è di considerare alla stregua di servizi i prodotti ordinati e consegnati attraverso una rete telematica. [...] Questa politica risulta essere in sintonia con le posizioni adottate dall'Unione Europea e dai suoi Stati Membri in sede WTO. Nel settore fiscale essa consente inoltre l'applicazione di una normativa chiara»*.

Essendo oggi indiscutibile la natura di prestazioni di servizi di molte transazioni che si concludono *online*, l'alternativa qualificazione delle operazioni riguarda in particolare i soli beni intangibili o digitali; in specie nell'ipotesi di fornitori *extra-UE* risulta in concreto assai rilevante includere le suddette operazioni all'interno della disciplina delle "prestazioni di servizi" anziché in quella delle "cessioni di beni".

La prima differenza è riscontrabile nel meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto; per le cessioni di beni, infatti, il momento di effettuazione dell'operazione corrisponde alla consegna o spedizione del bene, mentre le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo.

⁸⁹ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM 349/2000, 7 giugno 2000. Proposta di modifica della Direttiva 77/388/CEE riguardante il regime Iva applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici.

⁹⁰ Ora art. 24 Direttiva 2006/112/CE.

Inoltre, con riferimento al regime della territorialità nelle ipotesi di fornitore *extra-UE*, la qualificazione delle operazioni come cessioni di beni comporterebbe la loro immediata inclusione all'interno del novero delle "importazioni" ai fini Iva, e come tale imponibile in ambito europeo. Problema direttamente conseguente sarebbe quello relativo alla determinazione delle basi imponibili, non solo ai fini Iva ma anche ai fini dei dazi doganali, considerando che tali beni per loro intrinseca natura non richiedono nessun tipo di supporto sul quale poter essere registrati. Invece, la qualificazione contraria delle suddette operazioni (ovvero come prestazioni di servizi) comporterebbe l'applicazione dell'attuale art. 43, Direttiva 2006/112/CE⁹¹ che attribuisce rilievo al luogo di residenza, domicilio o stabile organizzazione del fornitore – salvo diverse regole *ad hoc* eventualmente previste.

Così, differenti sarebbero anche i rispettivi adempimenti, considerato che per le importazioni l'ordinamento non prevede il meccanismo dell'autofatturazione e, in aggiunta, per le cessioni potrebbero trovare attuazione specifiche disposizioni non applicabili invece alle prestazioni di servizi, quali le norme sulla non obbligatorietà della fatturazione o sulla fatturazione differita.

Ovviamente è agevole comprendere come queste considerazioni di carattere generale fanno esclusivo riferimento alle operazioni compiute dietro il pagamento di un corrispettivo, ossia alle transazioni a titolo oneroso e quelle ad esse assimilate.

Com'è facilmente intuibile, la diversa qualificazione delle "forniture prestate mediante mezzi elettronici" in ordine alle operazioni effettuate a titolo gratuito (specialmente riferito al fenomeno del *downloading* di *software*, dato il considerevole volume di affari di queste operazioni in

⁹¹ Ex art. 9, par. 1, Sesta Direttiva.

ambito elettronico) non porterebbe, invece, ad esiti significativamente diversi. Il requisito dell'onerosità è difatti previsto dall'art 2 della Direttiva 2006/112/CE⁹², così per le cessioni di beni come per le prestazioni di servizio, e le attività in questione sono assimilate alle operazioni a carattere oneroso – cessione di bene o prestazione di servizio – se effettuate a titolo gratuito per fini estranei all'esercizio dell'impresa⁹³.

2.1. Prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici

Il primo inquadramento sulla definizione di prestazione fornita mediante mezzi elettronici è opera della Proposta di modifica precedentemente citata, la quale – nell'art. 1, par. 1, ultimo comma – presentava tale operazione come la *«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»*. L'oggetto di questa definizione atteneva, dunque, alle sole “modalità” di trasmissione del bene o del servizio.

Ambito di applicazione oggettivo della nuova disciplina Iva sul commercio elettronico era, quindi, esclusivamente il c.d. commercio elettronico diretto. Veniva escluso, in radice, il commercio elettronico indiretto dalla disciplina Iva sui “servizi digitali”.

⁹² Ex art. 2, Sesta Direttiva.

⁹³ Artt. 16 e 26, Direttiva 2006/112/CE. Ex artt. 5, par. 6 e 6, par. 2, lett. a), Sesta Direttiva.

Si è già avuto modo di anticipare, infatti, che la cessione di beni per via elettronica, poi consegnati direttamente al cliente attraverso i canali tradizionali, non ponendo problemi diversi da quelli che scaturiscono dall'analisi delle c.d. vendite a distanza, è stata ricondotta a quest'ultima forma la cui normativa europea⁹⁴ prevede l'applicazione della tassazione nel Paese di destinazione al superamento di una soglia quantitativa specifica. Chiaramente, tale disciplina troverà applicazione solo nel caso in cui in un rapporto *B2C* il fornitore sia un soggetto stabilito nell'Unione Europea; al contrario, se il venditore fosse un soggetto *extra-UE*, saremo di fronte ad un'operazione di importazione, mentre se il cliente fosse a sua volta soggetto passivo UE (*B2B*), ci troveremo in presenza di un'operazione di acquisto *intra-UE*, e come tali assoggettabili alle relative discipline⁹⁵.

L'oggetto della definizione contenuta nella Proposta faceva riferimento alle prestazioni di servizi descritte dall'allora art. 9, Sesta Direttiva⁹⁶, vale a dire le «*attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, [le] prestazioni di servizi accessorie a tali attività*». A queste l'art. 1 della Proposta univa esplicitamente il *software*, i servizi informatici, la fornitura di informazioni e l'elaborazione dei dati. Dunque, per alcune transazioni, indicate negli attuali artt. 45 e 52, Direttiva 2006/112/CE⁹⁷,

⁹⁴ Disciplina recepita nel nostro ordinamento attraverso il D.L. n. 331/1993.

⁹⁵ Sul punto si cfr. E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l'IVA*, in *Il Fisco*, n. 41, 2003, p. 16554 e ss.

⁹⁶ Ora art. 52, Direttiva 2006/112/CE.

⁹⁷ Ex art. 9, par. 2, lett. a), Sesta Direttiva, «*prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agente immobiliare e di perito, nonché le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari*»;

anche se trasmesse in forma elettronica, la Commissione aveva preferito all'epoca mantenere invariata rispettivamente l'applicazione della *lex rei sitae* e quella del luogo in cui le prestazioni di servizio sono effettivamente eseguite. Anche alle prestazioni pubblicitarie, di consulenza o assistenza legale, finanziarie o bancarie, ecc.⁹⁸ non veniva applicata una diversa disciplina, rimaneva quindi in vigore il c.d. *destination principle* (criterio del domicilio del destinatario della prestazione).

Poco tempo dopo, la Direttiva 2002/38/CE cercò di introdurre dei chiarimenti modificando la Sesta Direttiva; in particolare, inserendo due nuove fattispecie al paragrafo 2, lettera e), dell'art. 9, ossia i servizi di radiodiffusione e televisione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici. Tuttavia, solo con il Regolamento 1777/2005/CE vennero parzialmente definite tali fattispecie; infatti, è con l'art. 11, par. 1 che veniva disposto 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*». Lo stesso art. 11 al paragrafo successivo forniva un elenco di servizi che erano disciplinati dal paragrafo 1 solo «*se forniti attraverso Internet o una rete elettronica*» (ad esempio, la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi i *software*; i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina *web*; i servizi automaticamente generati da un computer

lett. c), 2°, 3° e 4° trattino, Sesta Direttiva, «*attività accessorie ai trasporti; perizie di beni mobili materiali; lavori relativi a beni mobili materiali*».

⁹⁸ Art. 9, par. 2, lett. e), Sesta Direttiva.

attraverso *Internet* o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario, ecc.). Inoltre l'articolo susseguente elencava una serie di operazioni che non rientravano nell'ambito di applicazione di suddetta disciplina (ad esempio, l'accesso a *Internet* e al *World Wide Web*; i servizi telefonici forniti mediante *Internet* o quelli di *helpdesk* telefonico; l'insegnamento o la consulenza professionale forniti attraverso la rete o per posta elettronica; ecc.).

2.1.1. L'art. 7 del Regolamento 282/2011/UE

La definizione fornita dall'art. 11 del Regolamento del 2005 è stata ripresa, quasi letteralmente, dall'art. 7 del Regolamento 282/2011/UE (così come modificato dal successivo Regolamento 1042/2013/UE) con l'aggiunta – al secondo comma – di una serie di operazioni specifiche che sicuramente rientrano nella definizione di commercio elettronico diretto ed – al terzo comma – di altre che volontariamente ne rimangono escluse.

A fini di maggior chiarezza, al punto 11 dello stesso Regolamento, viene ribadita l'opportunità di enumerare le operazioni considerate “servizi prestati per via elettronica” senza che tali elenchi abbiano la presunzione di essere considerati definitivi né esaustivi.

Sono incluse nella definizione di servizi prestati tramite mezzi elettronici ai sensi del secondo comma dell'art. 7:

- «La fornitura di prodotti digitali in generale, compresi *software*, loro modifiche e aggiornamenti;
- I servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;

- I servizi automaticamente generati da un computer attraverso *Internet* o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- La concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito *Internet* che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;
- Le offerte forfettarie di servizi *Internet* (*Internet service packages*, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a *Internet* e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti *online*, ecc.);
- I servizi elencati nell'Allegato I⁹⁹».

Del resto, la scelta del legislatore europeo di non affidarsi a definizioni esaustive, ma di fornire mere elencazioni di operazioni ricomprese nella disciplina, è sicuramente apprezzabile – e del tutto

⁹⁹ Altri servizi, quali, a titolo esemplificativo: 1) fornitura di siti *web* e *webhosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature: *hosting* di siti *web* e di pagine *web*; manutenzione automatica di programmi, remota e *on line*; amministrazione remota di sistemi; 2) fornitura di *software* e relativo aggiornamento; 3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su *Internet*; 4) fornitura di musica, film, giochi, programmi politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento.

inevitabile – se si considera che è pressoché impossibile mantenere il passo con l’evoluzione delle tecnologie informatiche.

Tenendo, quindi, sempre presente la natura non perentoria di questa classificazione, dal punto di vista della precedente Direttiva, importante era che il servizio fosse reso attraverso modalità elettroniche, annullando in questo modo il pericolo che alcune categorie di servizi rimanessero estranee alla disciplina in questione, anche essendo prestati tramite mezzi elettronici¹⁰⁰. Secondo i nuovi criteri seguiti dalla Commissione, al contrario, viene attribuita diversa rilevanza ai servizi prestati tramite mezzi elettronici, interpretati come transazioni che scaturiscono e si concludono interamente *online* in assenza di un significativo intervento umano – praticamente in maniera totalmente automatica – rispetto agli “altri servizi digitali”, per i quali *Internet* è solo un mezzo per concludere le transazioni. Come stretta conseguenza possiamo osservare che, così come la fornitura di prodotti digitalizzabili, anche la prestazione di servizi, se contraddistinta da un significativo intervento umano, non rientra nella definizione di “servizio reso mediante mezzi elettronici”¹⁰¹.

Collateralmente, all’interno della categoria dei servizi digitali in senso ampio, va sommata la criticità che si presenta nel dover distinguere tra loro i servizi elettronici dai servizi di telecomunicazione e radiodiffusione; basti pensare al citato art. 7 che inserisce tra i primi le «*offerte forfettarie di servizi Internet nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato*»,

¹⁰⁰ Cfr. D. RAVIOLA, *Commercio elettronico: scenario economico e legislazione tributaria dell’Unione Europea*, in *Il Fisco*, n. 36, 2002, p. 5758.

¹⁰¹ Si cfr. le conclusioni alle quali perviene P. RENDAHL, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies*, Amsterdam, IBFD, 2009, p. 176 e ss.

precisando che «*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 online, ecc.*».

Questa opportuna digressione dimostra come, in sede UE, il legislatore non ha inteso dare al fenomeno dei “servizi digitali” un unico orientamento, confermando anche con la Direttiva 2008/8/CE – che unifica il regime territoriale – un’inequivocabile distinzione tra servizi forniti attraverso mezzi elettronici e servizi di tele-radiodiffusione, anche se resi in forma del tutto automatica.

Del resto, da tutto ciò, l’unico dato certo ed inequivocabile è che una prestazione di servizi pur rientrando all’interno delle operazioni indicate nell’Allegato I non è inevitabilmente qualificata come “fornita attraverso mezzi elettronici”, e viceversa se un servizio è prestato mediante l’utilizzo della rete ed in maniera automatizzata non necessariamente rimane attratto dalla disciplina sui servizi digitali; a dimostrazione, si vedrà più avanti la distinzione tra servizi di intermediazione e servizi forniti attraverso mezzi elettronici¹⁰², contraddistinti dall’applicazione di principi, criteri di collegamento territoriale e obblighi differenti.

2.2. Gli “altri servizi digitali”

In ambito Iva, dunque, le “prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici” costituiscono una autonoma sottocategoria nell’alveo del più ampio *genus* dei servizi digitali. Considerando l’evanescente confine della nozione di quest’ultimi dato dalle normative europee, spesso è proprio l’utilizzo della rete a trasformarsi in elemento

¹⁰² *Infra*, Cap. II, Parte Prima, § 4.

determinante per la fattispecie impositiva, omettendo di considerare sia l'attività svolta che il tipo di prodotti commercializzati.

Si evince chiaramente dalla definizione generale dei servizi elettronici – e dalle relative “estromissioni” – fornita dall'art. 7 del Regolamento 282/2011/UE, che essi sono qualificati come prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici unicamente se le operazioni vengono compiute con un intervento umano praticamente trascurabile, o comunque finalizzato solamente all'utilizzo delle reti informatiche.

Emerge, infatti, nitidamente, dall'analisi approfondita dell'Allegato I del suddetto Regolamento, che il confine tra le prestazioni di servizio in questione e gli “altri servizi digitali” è appunto l'assenza di un intervento umano rilevante, ossia, per meglio dire, le modalità prevalentemente automatizzate con cui vengono rese le prestazioni¹⁰³.

Questa deduzione sembra essere suffragata dall'interpretazione che si ricava dalle normative europee in merito ai “servizi di insegnamento a distanza”, per i quali la Commissione, da un certo punto di vista, li considera prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici – art. 56, par. 1, lett. k), Direttiva Iva – ciononostante, dall'altro, il Regolamento 282/2011/UE circoscrive in maniera piuttosto decisa la categoria. Nel già menzionato art. 7 sono, infatti, classificati come commercio elettronico indiretto – per la prima volta in assoluto – non solo i «*servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza*¹⁰⁴», ma anche, ed in particolare, quei «*servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un*

¹⁰³ Cfr. F. MONTANARI, *Digital economy ed Iva*, cit., p. 142 e ss.

¹⁰⁴ Art. 7, par. 3, lett. o), Regolamento 282/2011/UE.

*insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto*¹⁰⁵».

Diversamente, per le prestazioni di consulenza professionale fornite interamente in forma telematica (legale, finanziaria, bancaria, ecc.) era già stato possibile, prima dell'entrata in vigore del Regolamento 2011¹⁰⁶, desumere la loro esclusione dall'alveo dei servizi digitali.

In seguito a tali Regolamenti, in ambito Iva sembra essere stata completamente superata, quantomeno per ciò che riguarda la presente trattazione, la dicotomia tra *e-commerce* diretto e indiretto; tant'è vero che dovrebbe essere ormai lampante come non tutte le operazioni informatiche di *e-commerce* diretto siano ricomprese nella categoria dei servizi prestati mediante mezzi elettronici – se prive dei requisiti *ex art. 7* – come d'altronde non lo sono le operazioni che non si esauriscono interamente *online*¹⁰⁷. Ed effettivamente, come precisato poc'anzi, anche quelle transazioni che nascono, si sviluppano e si concludono sulla rete non sono di conseguenza attratte dalla disciplina Iva delle prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici, se non in quanto contraddistinte dall'assenza di un intervento umano rilevante o strumentale all'utilizzo dei supporti informatici. Quello che risulta determinante per applicare la disciplina Iva in esame alle operazioni digitali è, dunque, «la circostanza che la struttura informatica sia

¹⁰⁵ Art. 7, par. 3, lett. j), Regolamento 282/2011/UE.

¹⁰⁶ Art. 7, par. 3, lett. i), Regolamento 282/2011/UE.

¹⁰⁷ Sono, infatti, escluse per espressa previsione dell'art. 7, Regolamento 282/2011/UE le cessioni di beni materiali per i quali solamente l'ordine o la sua elaborazione avviene elettronicamente (ad esempio, *i CD-ROM, i dischetti e supporti fisici analoghi; il materiale stampato; le audiocassette; le video cassette e i DVD; i giochi su CD-ROM* – Art. 7, par. 3, lett. d), e), f), g), h), Regolamento 282/2011/UE).

autonomamente idonea a “concludere il contratto”, ad eseguire la prestazione tipica e, conseguentemente, a portare a compimento l’operazione»¹⁰⁸.

Praticamente, mentre in passato era ammissibile considerare appartenenti alla categoria dei servizi prestati mediante mezzi elettronici tutte le transazioni di commercio elettronico diretto¹⁰⁹ – quindi, tanto la cessione di beni digitalizzabili quanto le prestazioni di servizio fornite interamente *online* – dopo l’entrata in vigore delle modifiche apportate alla disciplina con i già menzionati Regolamenti, è necessaria un’ulteriore classificazione all’interno del novero delle prestazioni di servizi, avendo osservato che solo quelle prevalentemente “automatizzate” sono riconducibili, ai fini Iva, a quelle rese mediante mezzi elettronici.

Il successivo Regolamento del 2013, pur avendo uniformato il regime di territorialità Iva per tutti i servizi digitali, non modificando volutamente l’art. 7 del precedente Regolamento, ha voluto ribadire chiaramente la marcata autonomia delle prestazioni rese mediante mezzi elettronici rispetto agli “altri servizi digitali”.

A livello prettamente metodologico, con queste innovazioni sembra che il legislatore europeo abbia voluto creare una categoria onnicomprensiva, seppur eterogenea, di tutti i servizi digitali così come risulta anche dalle note esplicative sul Regolamento 1042/2013/UE. Si legge, difatti, nella parte generale di tale documento che «*l’espressione “servizi digitali” comprende i servizi di telecomunicazione, di*

¹⁰⁸ Così F. MONTANARI, *Digital economy ed Iva*, cit., p. 143.

¹⁰⁹ Sul punto, per un’approfondita argomentazione, cfr. A. MONTI, *La Direttiva sul regime Iva applicabile al commercio elettronico*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, month 1, 2003, p. 157 e ss.

*teleradiodiffusione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici*¹¹⁰», tuttavia viene chiarito che i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione non rientrano nella definizione propria dei servizi prestati mediante mezzi elettronici, così come già specificato dal Regolamento del 2011 per i servizi di televisione e radiodiffusione.

Col passare del tempo si va affermando una sempre più netta linea di demarcazione all'interno del novero dei servizi digitali in senso ampio, se non fosse per il comune regime territoriale del “luogo del consumo” applicabile indistintamente ai servizi automatizzati e a quelli per i quali occorre, invece, un intervento umano rilevante.

Da ciò, si può giungere alla conclusione che il tipo di attività posta in essere dal prestatore è pressoché irrilevante per qualificare una prestazione come “resa mediante mezzi elettronici”, e viceversa, per gli altri servizi digitali, importante ai fini classificatori è la natura della prestazione, a prescindere dall'eventuale intervento umano significativo.

Se non dal punto di vista del regime territoriale applicabile, quindi, è palese come sia impossibile ricostruire un “sistema Iva” unitario dei servizi digitali, proprio perché non di rado può accadere che a determinate operazioni debba essere applicato il regime Iva ordinario, sebbene tali fattispecie siano inquadrabili civilisticamente nell'alveo dei servizi digitali.

¹¹⁰ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Note esplicative sulle modifiche apportate al sistema dell'IVA nell'UE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi prestati tramite mezzi elettronici che entreranno in vigore nel 2015*, in <http://www.fiscooggi.it>, 3 aprile 2014, p. 14.

In altri termini, dal quadro normativo Iva così delineato e dall'intera disamina effettuata, essendo stata esclusa *a priori* l'applicabilità della disciplina in esame sui servizi digitali al commercio elettronico indiretto, sembra possibile estrapolare tre autonome fattispecie¹¹¹:

- Prestazioni di servizio rese mediante mezzi elettronici in senso stretto;
- Prestazioni di servizi nate, sviluppate e concluse *online*, per le quali la rete è solo uno strumento servente all'attività effettuata (ad ogni modo riconducibili all'alveo dei "servizi digitali");
- Prestazioni di servizi prevalentemente automatizzate o comunque ascrivibili alla vasta categoria dei servizi digitali, ma non qualificabili come "servizi prestati mediante strumenti elettronici" ai fini Iva.

2.3. Conclusioni

Ora, da tali precedenti considerazioni, viene alla luce che le iniziali preoccupazioni sugli effetti della qualificazione delle operazioni di commercio elettronico, non fossero rivolte tanto ai beni digitali – poiché la neutralità del tributo sarebbe stata, in ogni caso, ottenuta anche con il loro inquadramento tra le "cessioni di beni" – ma, tutt'al più, alle prestazioni di servizi *tout court*, il cui regime territoriale generale non garantiva il raggiungimento del già menzionato obiettivo di neutralità fiscale¹¹².

Bisogna, dunque, indagare sulla ragione che ha spinto il legislatore europeo a preferire una qualificazione dei prodotti digitali tra le

¹¹¹ Cfr. F. MONTANARI, *Digital economy ed Iva*, cit., p. 145.

¹¹² Si fa riferimento, in particolare, al caso di un prestatore non residente in ambito UE. Si vedano inoltre gli esempi portati da G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 1001.

prestazioni di servizi – pur dovendo operare delle modifiche al criterio territoriale – piuttosto che inserirli nell’alveo delle cessioni di beni, la cui disciplina risultava già di per sé idonea, con i dovuti accorgimenti sulla base imponibile, a garantire una corretta tassazione del fenomeno.

Alla base di questa scelta ci sono indubbiamente alcune valutazioni di carattere pratico ed altre di unitarietà della disciplina. Da una parte, è pur vero che la disciplina europea è incline a qualificare molte delle ipotesi di transazioni digitali in termini di prestazione di servizi, dunque una classificazione d’insieme di tutte le operazioni, aventi ad oggetto la trasmissione telematica di un bene digitale, come “prestazioni di servizi” aprirebbe sicuramente la strada verso una disciplina unitaria del fenomeno. Tuttavia, d’altro canto, c’è da osservare che la qualificazione di tali operazioni come “cessioni di beni” avrebbe portato le imprese a dover applicare il regime Iva sulle “importazioni”, ragion per cui l’imposta sarebbe stata versata in dogana non essendo previsto il meccanismo di auto-fatturazione.

L’obiettivo di pervenire ad una disciplina unitaria sui beni digitali, tuttavia, non giustifica in modo sufficiente la scelta, considerando che essa va a toccare problematiche giuridiche ben più ampie e complesse, e coinvolge diversi ordinamenti, con le criticità di coordinamento che ne derivano¹¹³.

Più logico sarebbe partite dal dato normativo, ossia ricercare la soluzione analizzando le definizioni stesse dei presupposti oggettivi della disciplina Iva, contenuti a suo tempo negli artt. 5 e 6 della Sesta Direttiva¹¹⁴. Dal combinato disposto delle due norme, data la nozione

¹¹³ Di questo avviso G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 1002.

¹¹⁴ Ora artt. 14 ss. e 24 ss., Direttiva 2006/112/CE.

di prestazioni di servizi ricavata per esclusione da quella di cessione di beni, e considerando che quest'ultima fa esclusivo riferimento ai "beni materiali"¹¹⁵, bisogna concludere che la cessione di beni immateriali rientra chiaramente in maniera automatica nella nozione di prestazioni di servizi. Conclusione, infatti, alla quale la Commissione Europea era giunta già nella Proposta di modifica del 2000 con particolare riferimento al *software*.

Tuttavia, la natura immateriale del *software* non è affatto così scontata per la dottrina, la quale, per un certo verso, ha evidenziato come esso dimostri la sua intrinseca materialità grazie alla sua connaturata capacità di modificare il bene nel quale viene inserito (supporto esterno o *hard disk*) attraverso la registrazione delle informazioni scaricate da *Internet*¹¹⁶, all'opposto, altra dottrina ha sostenuto la tesi dell'immaterialità¹¹⁷ dando importanza ad altre caratteristiche, quali la sua inconsumabilità e non soggezione ad usura, ma anche alla possibilità che offre il *software* di non ridurre l'utilità che si ricava dal suo utilizzo in caso di uso contemporaneo da parte di più soggetti.

Detto ciò, è significativo che il Ministero delle Finanze italiano abbia recepito senza indugio l'interpretazione europea¹¹⁸ ai fini Iva,

¹¹⁵ «Si considera "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario [...] sono considerati beni materiali anche l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili».

¹¹⁶ Cfr. E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. I, 1999, p. 602 e ss.

¹¹⁷ Cfr. R. BORRUSO, *La tutela giuridica del software – Diritto d'autore e brevettabilità*, Giuffrè Editore, Milano, 1999, p. 4; e T. ROSEMBUJ, *El Impuesto digital*, Editorial el Fisco, Ed. I, 2015, pp. 30-34.

¹¹⁸ Cfr. Nota del Ministero delle Finanze, 20 agosto 1998, n. 1977/V/SD.

qualificando le forniture di *software* sulla rete come prestazioni di servizi. Viene, quindi, superata la precedente dicotomia tra fornitura di *software* “standardizzati” e fornitura di *software* “personalizzati”¹¹⁹, i primi attratti dalla disciplina delle cessioni di beni¹²⁰, i secondi da quella sulle prestazioni di servizio¹²¹.

Ed ancora una volta, nel 2003, l’Amministrazione Finanziaria italiana ha fornito la sua opinione sulla natura delle prestazioni di servizi. Relativamente ai “periodici *online*”, essa si esprimeva nella risoluzione n. 186/E con le seguenti parole: *«i periodici online – oggetto d’interpello – si caratterizzano per il fatto di essere fruibili in forma digitale, attraverso le vie elettroniche, sulla postazione telematica dell’acquirente: [il quale] potrà decidere se consultare il periodico online solo a video ovvero procedere anche alla sua materializzazione attraverso la stampa¹²²»*. Quindi, a differenza dei precedenti interventi, in questo caso l’Amministrazione finanziaria non si è limitata a recepire le interpretazioni fornite della Commissione Europea, ma ha voluto fare di più, indicando a chiare lettere che, con riferimento alla fattispecie in esame, *«l’oggetto della 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»*.

¹¹⁹ La differenza sta nella produzione: in serie e generalizzata, per i primi, ovvero specifica per le esigenze del cliente, per i secondi.

¹²⁰ Cfr. Circ. del Ministero delle Finanze, 23 febbraio 1994, n. 13, par. 1.3.

¹²¹ In relazione alle operazioni doganali cfr. Circ. del Ministero delle Finanze, 15 maggio 1995, n. 142; Per le questioni Iva cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate, 2 agosto 2002, n. 261/E.

¹²² Risoluzione Agenzia delle Entrate, 30 settembre 2003, n. 186/E.

Ora, avendo come riferimento la normativa interna, soluzioni altrettanto contrastanti emergono dall'analisi delle definizioni generali sul presupposto oggettivo, contenute nel D.P.R. 633/72.

L'art. 2 sulle "cessioni di beni" fa esclusivo riferimento a "beni di ogni genere"¹²³, e se si considera che nel nostro art. 810 c.c. la nozione di bene include certamente quella di bene immateriale, allora i *software* – e i "beni digitali" in genere – cadrebbero all'interno della sua disciplina; inoltre, la natura materiale stessa sarebbe confortata anche dall'art. 5, par. 2, Sesta Direttiva¹²⁴, dal momento che nel nostro ordinamento non è stato fatto espresso richiamo a tale articolo proprio in virtù della nozione civilistica di bene, che risulta già di per sé idonea a ricondurre tali ipotesi alla disciplina Iva sulle cessioni di beni.

E se si dimostra che l'acquisto di un *software* "standard" scaricato via *Internet* (contratto che realizza un'ipotesi di "licenza d'uso") non trasferisce le facoltà riconosciute dall'ordinamento al suo titolare ma si limita a concedere una mera possibilità di utilizzo¹²⁵, l'art. 3 non offre spunti per sovvertire la disciplina del "bene immateriale" come descritta dall'articolo precedente¹²⁶.

¹²³ Cfr. Art. 2, primo comma, D.P.R. 633/72, «*Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*».

¹²⁴ Sono considerati beni materiali l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili.

¹²⁵ Cfr. M. MASCHIO, *La disciplina tributaria del software*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1, 1993, pp. 469 e 480; R. VALACCA, *Aliquote IVA applicabili alla vendita di software pacchettizzato*, in *Corriere Tributario*, 1991, p. 3329; M. IAVAGNILIO – P. TOGNOLO, *I contratti di distribuzione di software standardizzato: problematiche fiscali relative alla qualificazione del reddito corrisposto dal distributore residente al produttore non residente*, in *Il Fisco*, n. 2, 2000, p. 466.

¹²⁶ Cfr. Art. 3, primo comma, D.P.R. 633/72, «*Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, [...] e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*».

Una certa confusione emerge, dunque, non solo in sede europea ma ancor di più a livello nazionale, dove si considera “cessione di bene” l’acquisto di un prodotto standardizzato, e viceversa si considera “prestazione di servizio” la fornitura dello stesso bene attraverso il *download* da *Internet*.

Tuttavia, questa difformità tra le nozioni interne e quelle europee può essere appianata con un’interpretazione adeguatrice della disciplina interna, partendo dal presupposto che tutte le modifiche al D.P.R. 633/72 derivano dal recepimento del diritto UE.

In conclusione, ai fini della nostra analisi, farà fede la nuova definizione di “servizi prestati attraverso mezzi elettronici” contenuta nel Regolamento 282/2011/UE, che come già si è avuto modo di vedere pone l’attenzione sull’automaticità della prestazione, e non semplicemente sulla fornitura del servizio per via elettronica.

3. Possibili profili discriminatori: il caso dell’editoria elettronica (*e-books*)

L’importanza di delineare con esattezza il presupposto oggettivo è lampante nel caso delle operazioni aventi ad oggetto beni facenti parte del settore dell’editoria.

A differenza degli altri sistemi di tassazione indiretta nel resto del mondo, l’Iva europea garantisce agli Stati membri la possibilità di applicare aliquote ridotte su vari tipi di transazioni. In particolare, la Direttiva 2006/112/CE consente agli ordinamenti nazionali di applicare due aliquote ridotte diverse su una serie di operazioni incluse nell’elenco di cui all’Allegato III di tale Direttiva, giuridicamente vincolante.

Ci sono opinioni divergenti in dottrina circa l'equità¹²⁷ di un sistema che consente l'applicazione di aliquote ridotte, e molti degli studiosi hanno sostenuto l'introduzione di un sistema più efficiente basato su una singola aliquota Iva. D'altro canto, c'è anche una percezione diffusa che si tratta di un sistema basato su aliquote diverse in cui «il pane viene tassato meno dei gioielli»¹²⁸.

Uno dei migliori esempi di complessità creati dal *multi-rate system* in Europa è il trattamento Iva applicabile alle cessioni dei libri in formato elettronico. Considerando sia la disciplina impartita, che la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, si finisce ottenendo un quadro giuridico caratterizzato da un certo livello d'incoerenza o, quantomeno, da risultati discutibili.

Brevemente, in ambito UE la situazione può essere sintetizzata come segue:

- Gli Stati membri hanno il diritto di applicare aliquote Iva ridotte sui libri cartacei;
- Essi hanno anche il diritto di applicare un'aliquota ridotta sui libri stampati su un “qualsiasi altro supporto fisico” (diverso dalla carta) e gli è consentito applicare un trattamento differenziato, rispetto a quello dei libri cartacei, senza che esso possa essere considerato “discriminatorio”;
- Mentre i libri elettronici possono essere tassati solamente con aliquota standard.

¹²⁷ Termine da intendere come “correttezza sostanziale” della disciplina in esame.

¹²⁸ Sul punto si cfr. F. CANNAS, *Reduced Rates and the Digital Economy: The Treatment of (E-)Books Highlights Some Possible Inconsistencies of the EU VAT System*, in *EC Tax Review*, vol. 26, Issue 2, 2017, p. 96.

Nella pratica, quindi, in ambito Iva esistono tre categorie di libri, ognuno dei quali può essere soggetto ad un diverso trattamento. Le ragioni sulle quali si fonda questa diversità di trattamento sono logicamente di carattere strutturale, e di certo non derivano da un inspiegabile accanimento del legislatore europeo avverso il mercato elettronico¹²⁹. Occorre, infatti, tener presente le conclusioni alle quali si è giunti pocanzi, ossia che la vendita di un libro cartaceo rientra indiscutibilmente tra le “cessioni di beni”, mentre la cessione di un libro elettronico, al contrario, rientra tra le “prestazioni di servizi”.

Una diversa qualificazione giuridica che ha portato ad applicare un trattamento impositivo differenziato a prodotti che, nella realtà, sono percepiti dal mercato e dai consumatori come del tutto fungibili tra loro.

In questa breve analisi si cercherà di analizzare la giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia sul trattamento Iva riservato all’editoria al fine di evidenziare le incongruenze che esso ha creato all’interno del sistema fiscale comunitario.

Come già detto, a differenza degli altri sistemi fiscali di tutto il mondo basati su una sola aliquota fissa (ad esempio: Australia, Nuova Zelanda e Singapore), l’imposta sul valore aggiunto europea risulta più complessa. Infatti, la Direttiva 2006/112/CE, che stabilisce il quadro delle aliquote applicabili, concede ai governi nazionali la libertà di fissare il numero e il livello delle aliquote secondo due regole. In primo luogo, è prevista un’aliquota “standard” per tutti i beni e i servizi; in secondo luogo, è garantita ad ogni Stato Membro la possibilità di applicare delle “*reduced rates*”, ma solo per beni e servizi elencati dalla Direttiva stessa.

¹²⁹ Cfr. G. SEPIO – M. D’ORSOGNA, *Legge di stabilità 2015: la riduzione dell’aliquota Iva sugli e-book nell’ambito dei principi comunitari*, in *Il Fisco*, n. 6, 2015.

L'aliquota standard, prevista dagli artt. 96 e 97, deve essere applicata dagli Stati membri a tutti i beni e i servizi non esenti e dev'essere calcolata con una percentuale non inferiore al 15% della transazione imponibile. Non esiste alcuna tariffa massima specificata.

Altresì, ai sensi degli artt. 98 e 99, gli Stati Membri hanno la possibilità di applicare una o due "aliquote ridotte". Tali tassi non possono essere inferiori al 5% e ai sensi dell'art. 98, par. 2, le aliquote ridotte possono essere applicate soltanto alle merci e ai servizi elencati all'interno dell'Allegato III, ma non, per espressa previsione, ai "servizi forniti per via elettronica". Il punto 6 dell'Allegato III (come modificato dalla Direttiva 2009/47/CE) riporta alcune delle operazioni per cui è applicabile l'aliquota ridotta, vale a dire: la *«fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità¹³⁰»*.

Va comunque evidenziato che alcuni autori avevano intravisto nella modifica introdotta dalla Direttiva 2009/47/CE uno spiraglio per l'estensione del trattamento agevolato agli *e-books*, proprio in virtù del fatto che alle parole «fornitura di libri» venissero accostate le parole «su qualunque supporto fisico», inducendoli a prevedere che tale disposizione potesse ricomprendere anche i libri elettronici¹³¹.

La logica che sottende le aliquote ridotte è quella di ridurre l'onere fiscale sul consumatore finale per i beni che hanno un impatto positivo

¹³⁰ Cfr. Punto 6, Allegato III, Direttiva 2006/112/CE.

¹³¹ Cfr. G. MANNHEIMER, *I libri non sono tutti uguali. Il caso dell'IVA sugli e-book*, in *Istituto Bruno Leoni*, Focus 235, 2014, p. 3.

sulla società. I libri sono solo un esempio di tali meritevoli prodotti, in quanto rappresentano uno dei mezzi più comuni per favorire la cultura e sono, pertanto, generalmente considerati degni di incentivo.

Appare, quindi, chiaramente che una scelta legislativa di questo tipo può portare senz'altro ad applicare regimi impositivi differenti legati all'utilizzo o meno della rete informatica, creando delle inevitabili discriminazioni¹³².

3.1. Giurisprudenza della Corte di Giustizia sul trattamento Iva degli *e-books*

Per motivi di chiarezza, nonché per non giungere a conclusioni affrettate, è opportuno ripercorrere l'iter delle decisioni della Corte di Giustizia sul punto in una prospettiva storica, e concentrarsi principalmente sui fatti dei casi, al fine di capire la logica della disciplina Iva.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia sul trattamento Iva di libri cartacei ed *e-books* è assai complessa e ha molte implicazioni politiche; inoltre, essa comprende numerose valutazioni che toccano alcuni dei principali pilastri del sistema Iva dell'Unione Europea.

Innanzitutto, consideriamo il caso di *K Oy*, casa editrice finlandese attiva contemporaneamente nel settore della letteratura in generale e in quello dei libri di testo. La sua produzione comprende inoltre audiolibri e libri elettronici, disponibili sia su supporti fisici (ad esempio, CD e

¹³² Cfr. A. DI PIETRO, *Le aliquote. La scarsa efficacia dei livelli minimi della Direttiva e le divergenze nelle scelte degli Stati membri*, in A. DI PIETRO – B. SANTACROCE – J. LASARTE (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003, p. 373.

unità USB) sia sulle piattaforme digitali che riproducono i pezzi stampati.

La *K Oy*, per accertarsi che la stessa aliquota Iva ridotta applicabile ai libri cartacei potesse essere applicata anche ai libri riprodotti su supporti fisici diversi dalla carta, ha adito, per prima, la *Keskusverolautakunta* (commissione tributaria centrale finlandese). La decisione della commissione, pronunciata il 25 maggio 2011, ha stabilito che solo quelli stampati su carta possono essere considerati come “libri” ai fini Iva, escludendo quindi la possibilità di applicare aliquote diverse ai testi distribuiti in tutti gli altri formati; mantenendosi in linea con quanto previsto dall’art. 98, par. 2, primo comma, della Direttiva Iva, letto in combinato disposto con il punto 6 dell’Allegato III e con il fondamentale principio di neutralità.

Nonostante ciò, la casa editrice finlandese ha presentato ricorso dinanzi alla *Korkein hallinto-oikeus* (Corte suprema amministrativa finlandese), per ottenere l’annullamento della pronuncia e, in particolare, che le venisse garantita la possibilità di applicare un’aliquota Iva ridotta non esclusivamente ai libri pubblicati in formato cartaceo, ma anche ai libri pubblicati su “altri supporti fisici”, giustificando le sue pretese in ragione di una possibile violazione del principio di neutralità¹³³.

Dopo aver deciso di rinviare la causa alla Corte di Giustizia, ma prima di procedere, la suddetta Corte suprema amministrativa ha chiesto il parere del *Valtiovarainministeriö* (Ministero delle Finanze) sul tema. Secondo quest’ultimo, ciascuno Stato membro ha il diritto di applicare un’aliquota Iva ridotta sui “libri”, che è soggetta a un ampio

¹³³ Cfr. CGUE, *K Oy*, (Causa C-219/13), 11 settembre 2014, par. 17.

potere discrezionale anche per quanto riguarda le decisioni relative a ciò che può essere considerato un libro¹³⁴.

Infine, sono state presentate alla Corte di giustizia le seguenti due questioni pregiudiziali:

- «Se l'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'Allegato III, punto 6, della Direttiva Iva [...], tenendo conto del principio di neutralità dell'imposta, ostino a una normativa nazionale in base alla quale ai libri stampati viene applicata un'aliquota Iva ridotta mentre ai libri registrati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, si applica l'aliquota normale;
- Se la risposta [a tale questione] possa variare a seconda che: un libro sia destinato alla lettura o all'ascolto (audiolibro); esista un libro stampato avente lo stesso contenuto del libro o di un audiolibro registrato su CD o CD-ROM, chiavetta USB o altro supporto fisico simile; si possano utilizzare caratteristiche tecniche proprie del supporto fisico diverso da quello cartaceo, quali le funzioni di ricerca¹³⁵».

Sentite le conclusioni dell'Avvocato generale Paolo Mengozzi¹³⁶, presentate all'udienza del 14 maggio 2014, l'11 settembre successivo la Corte ha statuito quanto segue:

«L'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, e l'Allegato III, punto 6, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (come modificata dalla Direttiva 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009) devono essere interpretati nel senso che, purché sia rispettato il

¹³⁴ Cfr. CGUE, *K Oy, cit.*, par. 18.

¹³⁵ Cfr. CGUE, *K Oy, cit.*, par. 19.

¹³⁶ Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale, Causa C-219/13, 14 maggio 2014.

principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta i libri pubblicati in formato cartaceo a un'aliquota Iva ridotta e quelli che sono pubblicati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, all'aliquota normale di tale imposta¹³⁷».

Quindi, la Corte, in linea con le conclusioni dell'Avvocato generale¹³⁸, ha affermato che il principio della neutralità fiscale, che costituisce uno dei pilastri del sistema Iva, non esclude che, secondo la legislazione nazionale, i libri pubblicati in forma cartacea siano soggetti ad un'aliquota ridotta, mentre quelli pubblicati su “altri supporti fisici” siano soggetti all'aliquota standard¹³⁹.

Dopo questa decisione, considerata fondamentale per l'evoluzione giurisprudenziale sul punto, la Corte di Giustizia è stata nuovamente chiamata a pronunciarsi sull'argomento delle aliquote Iva da applicare ai libri, pubblicati su supporti diversi dalla carta stampata, in due diverse occasioni.

Infatti, il 5 marzo 2015 sono state pronunciate altre due decisioni nelle cause *Commission v. France*¹⁴⁰ e *Commission v. Luxembourg*¹⁴¹, in seguito a due procedure di infrazione attivate dalla Commissione

¹³⁷ Cfr. CGUE, *K Oy, cit.*, P.Q.M.

¹³⁸ Per approfondimenti cfr. R. MINOR – C. GARTNER, *VAT on Electronically Supplied Services to EU Consumers*, SPITZE Publishing, Ed. II, 2015, pp. 86 e ss.

¹³⁹ Cfr. A. IACONO, *Editoria cartacea e “on line”: i riflessi della causa “K” sull'ordinamento nazionale*, in *L'IVA*, n.1, 2015, p. 53 e ss.

¹⁴⁰ Cfr. CGUE, *Commission v. France*, (Causa C-479/13), 5 marzo 2015.

¹⁴¹ Cfr. CGUE, *Commission v. Luxembourg*, (Causa C-502/13), 5 marzo 2015.

stessa contro la Francia ed il Lussemburgo a causa della loro persistente applicazione di un'aliquota ridotta anche ai *download* di *e-books*, in violazione del già menzionato art. 98 della Direttiva Iva¹⁴². Poiché i casi sono quasi identici, possono essere analizzati in parallelo.

Per quanto riguarda la causa *Commission v. France*, il 4 luglio 2012 alla Francia era stata inviata una lettera di diffida, la quale contestava l'esistenza di un'aliquota Iva pari al 5,5% applicata ai libri elettronici scaricabili da *Internet* a norma dell'art. 278-0bis *Code Général des Impôts* (codice tributario generale francese), a cui lo stesso Stato membro ha risposto nel successivo mese di agosto. In seguito, il 25 ottobre 2012 la Commissione ha emesso un parere motivato, nei confronti della Francia, concedendo un termine molto breve (un mese) per consentire allo Stato membro di conformarsi. Allo stesso modo e nella stessa data, al Lussemburgo era stata inviata formalmente una lettera di diffida simile, seguita dallo stesso parere motivato, in quanto la Commissione aveva considerato l'aliquota "super ridotta" del 3%, applicata ai libri elettronici, contraria alla Direttiva Iva.

Tuttavia, sia la Francia, con una lettera di risposta inviata il 23 novembre 2012, sia il Lussemburgo, il quale a sua volta aveva risposto il 29 novembre 2012, hanno tentato di qualificare la vendita di libri elettronici tra le "cessioni di beni" al fine di giustificare l'applicazione dell'aliquota ridotta, decidendo di non seguire quanto indicato nel parere dalla Commissione. Ciò ha indotto quest'ultima, non soddisfatta dalla reazione degli Stati membri, ad aprire una procedura di infrazione

¹⁴² Cfr. E. LINKLATER, *The end of the story for reduced VAT rates for E-books? Commission v. France, Commission v. Luxembourg*, in *Common Market Law Review*, vol. 52, Issue 6, 2015, pp. 1679–1690; J.M. MACARRO OSUNA, *European Union – Non-Reduced Rates for E-Books: Has the ECJ Allowed a Violation of Fiscal Neutrality*, in *International VAT Monitor*, vol. 27, Issue 4, 2016, p. 249 e ss.

dinanzi alla Corte di Giustizia, conclusasi con due prevedibili sentenze di condanna.

In entrambe le sentenze la Corte ha sostenuto che gli Stati membri sono venuti meno agli obblighi, su di essi incombenti, ai sensi degli artt. 96-99, 110 e 114 della Direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (come modificata dalla Direttiva 2010/88/UE, del 7 dicembre 2010), letti in combinato disposto con gli Allegati II e III di suddetta Direttiva e con il Regolamento 282/2011/UE del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante misure di esecuzione della Direttiva Iva¹⁴³.

L'argomento principale sostenuto dagli Stati membri era che l'applicazione di un'aliquota ridotta sui libri elettronici sia fondata sulla presunta circostanza che la nozione di cosa costituisca un libro non sia unanimemente concordata tra gli Stati membri.

Il Lussemburgo ha affermato che il concetto di "libro" deve essere interpretato in modo ampio, in maniera tale da includere anche gli *e-books*, indipendentemente dal fatto che il supporto di lettura sia fisico o digitale.

La Francia, d'altra parte, ha affermato che, secondo la sua legislazione nazionale, l'aliquota Iva ridotta si applica anche ai cosiddetti "libri omotetici", ossia libri analoghi a libri stampati o libri forniti su un diverso supporto fisico, che si differenziano dai primi esclusivamente per pochi elementi relativi al loro formato.

Tuttavia, la Commissione ha sostenuto che «per fornitura di libri digitali o elettronici, si deve intendere la fornitura, a titolo oneroso, mediante scaricamento o trasmissione continua ("*streaming*") a partire

¹⁴³ CGUE, *Commission v. France, cit.*, par. 1; CGUE, *Commission v. Luxembourg, cit.*, par. 1.

da un sito web, di libri in formato elettronico che possono essere consultati su un computer, uno *smartphone*, un lettore di libri elettronici (*e-book reader*) o qualsiasi altro sistema di lettura¹⁴⁴».

La Corte di giustizia ha respinto gli argomenti degli Stati membri sulla base del fatto che la fornitura di libri digitali non rientrerebbe nel campo di applicazione del punto 6 dell'Allegato III, poiché tale disposizione menziona espressamente la sola “fornitura di libri su qualsiasi supporto fisico”, escludendo così implicitamente i libri elettronici. Inoltre, il fatto che i libri elettronici necessitano di un sostegno fisico per essere letti (ad esempio, un computer, un *tablet* o uno *smartphone*) è irrilevante, poiché tale supporto non è incluso nella fornitura del bene¹⁴⁵.

I giudici della Corte, pur riconoscendo che le modifiche, introdotte dalla Direttiva 2009/47/CE, al punto 6 dell'Allegato III hanno lo scopo di aggiornare la nozione di “libro” ai fini Iva in risposta ai progressi tecnologici, hanno stabilito che esse non possono sopprimere il divieto di applicazione di un'aliquota ridotta alla categoria dei servizi prestati mediante mezzi elettronici, che senza dubbio comprende i libri in formato digitale.

Infatti, bisogna tener conto che ai fini Iva, in base a quanto detto nei paragrafi precedenti, l'acquisto di un libro, su un qualunque sostegno fisico è da considerare come una cessione di beni, mentre la fornitura di un *e-book* può essere considerata solo ed esclusivamente come una prestazione di servizi. Ciò è dovuto, da un lato, alla disposizione derivante dalla formulazione dell'art. 14, par. 1, che – nel definire la

¹⁴⁴ Cfr. CGUE, *Commission v. France, cit.*, par. 17; CGUE, *Commission v. Luxembourg, cit.*, par. 26.

¹⁴⁵ Cfr. CGUE, *Commission v. France, cit.*, par. 28; CGUE, *Commission v. Luxembourg, cit.*, par. 36.

nozione di cessione di beni – limita l’ambito di applicazione di tale disposizione solo al trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Dall’altro lato, la Corte ha portato a sostegno del suo ragionamento la definizione di “servizi prestati tramite mezzi elettronici” di cui al già noto art. 7, par. 1, del Regolamento 282/2011/UE. Il fatto che i libri elettronici corrispondano alla descrizione contenuta in queste due disposizioni fa sì che essi si inseriscano automaticamente nella categoria di beni per la quale non è consentita l’applicazione di un’aliquota Iva ridotta¹⁴⁶.

In ultimo, la Corte Costituzionale polacca ha contestato il quadro risultante da queste interpretazioni, riferendo alla Corte di Giustizia due questioni pregiudiziali. Questo caso, noto con il nome di *Rzecznik Praw Obywatelskich* (RPO), presentato alla Corte il 20 luglio 2015, ha trovato soluzione molto di recente¹⁴⁷.

I giudici polacchi, per cercare di sovvertire l’orientamento della Corte, si sono basati su due diverse argomentazioni; da un lato, hanno sollevato un problema procedurale, chiedendo ai giudici della Corte se il “percorso legislativo” seguito nella modifica dell’Allegato III fosse corretto; dall’altra parte, essi hanno chiesto se il paragrafo dell’art. 98, che consente agli Stati membri di applicare aliquote ridotte agli elementi elencati nell’Allegato III, sia conforme al principio di neutralità.

Nel dettaglio, sono state presentate le seguenti questioni pregiudiziali:

¹⁴⁶ Cfr. CGUE, *Commission v. France*, cit., par. 36; CGUE, *Commission v. Luxembourg*, cit., par. 46.

¹⁴⁷ Cfr. CGUE, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, (Causa C-390/15), 7 marzo 2017.

- «Se il punto 6 dell'allegato III alla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, [...] sia invalido per il fatto che nel processo legislativo è stato violato un essenziale requisito procedurale di consultazione del Parlamento europeo;
- Se l'articolo 98, paragrafo 2, della Direttiva 2006/112/CE richiamata nella prima questione, in combinato disposto con il punto 6 dell'allegato III alla citata Direttiva, sia invalido perché viola il principio di neutralità fiscale nella parte in cui esclude l'applicazione delle aliquote ridotte ai libri pubblicati in forma digitale e ad altre pubblicazioni elettroniche¹⁴⁸».

Con la sentenza del 7 marzo 2017, i giudici della Corte di Giustizia sono tornati a ribadire come gli Stati membri, pur potendo applicare una o due aliquote ridotte alle pubblicazioni in forma cartacea, diversamente non possono assoggettare quelle digitali allo stesso regime Iva¹⁴⁹. Per cui, torna applicabile l'aliquota Iva standard indipendentemente dalla modalità utilizzata per la sua fornitura. A giustificare questo approccio, ancora una volta, è l'esigenza di ottenere una disciplina unitaria per tutto il settore dei servizi elettronici, garantendo parità di trattamento senza rendere ambigua l'applicazione dell'imposta stessa.

La sentenza C-390/15 si pone in stretta continuità con le precedenti, sembra che la questione abbia quindi trovato una soluzione

¹⁴⁸ Cfr. Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Trybunał Konstytucyjny (Polonia), *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, (Causa C-390/15), 20 luglio 2015.

¹⁴⁹ Cfr. G. LIBERATORE, *E-book con IVA ordinaria: la soluzione dovrà essere politica*, in *Il Fisco*, n. 14, 2017.

giurisprudenziale definitiva, anche se non ancora del tutto pacifica a livello politico. Difatti, l'argomento è stato oggetto di una Proposta di modifica¹⁵⁰ della Direttiva Iva per quanto riguarda le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto applicate a libri, giornali e periodici, mirata ad ottenere un'armonizzazione del trattamento dell'editoria digitale a quella cartacea¹⁵¹.

3.2. Possibili incongruenze all'interno del sistema

Per quanto riguarda le possibili incongruenze all'interno del sistema, esse non derivano quindi dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, che è pienamente in linea con le disposizioni di legge, ma piuttosto dalla legge stessa.

L'interpretazione che porta a vietare l'applicazione di un'aliquota Iva ridotta a servizi elettronici dotati di equivalenti fisici potrebbe creare un paradosso di neutralità. Se, da una parte, è pur vero che la rigorosa interpretazione della categoria delle eccezioni ai fini Iva non consente di ampliarla oltre la sua formulazione; dall'altra, due prodotti simili che, agli occhi del consumatore medio, soddisfano la stessa necessità, non possono essere trattati in modo diverso, altrimenti la neutralità fiscale del tributo potrebbe trovarsi in crisi.

Nelle sue sentenze, la Corte ha osservato che la logica che sottende le aliquote ridotte va ricercata in "ragioni sociali" e, di conseguenza, è molto difficile non vedere potenziali incoerenze in una legge che espressamente esclude solo i libri digitali da tale beneficio.

Infatti, se la ragione sociale dietro le aliquote ridotte sui libri è quella di agevolare e incentivare la circolazione della cultura, è innegabile che i libri digitali siano idonei a svolgere questa funzione allo stesso modo

¹⁵⁰ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2016) 758, 1 dicembre 2016.

¹⁵¹ *Infra*, Capitolo III, § 1.2.

di quelli veicolati su supporti cartacei; pertanto, dovrebbero esistere le stesse buone ragioni per concedere il medesimo trattamento garantito ai testi stampati fisicamente.

D'altra parte, esistono anche molte argomentazioni per sostenere l'incompatibilità dei libri cartacei con gli *e-books*, che sono state utilizzate per giustificare il loro trattamento fiscale differente¹⁵².

In primo luogo, è stato notato che il consumatore che acquista un *e-book* tramite *Internet* è poi obbligato ad acquistare – o possedere – anche un dispositivo per poterlo leggere; ciononostante, anche se questo può rappresentare una differenza significativa tra le due categorie, si deve pur tener presente che ciò vale anche per i libri stampati su “altri supporti fisici”, e pertanto il fatto che i libri stampati su CD, CD-ROM e drive USB possano trarre vantaggio da una percentuale ridotta di tassazione sembra rappresentare una incoerenza all'interno del sistema.

In secondo luogo, è stato suggerito di prendere in considerazione che i libri elettronici sono molto più economici rispetto alle loro controparti cartacee, e questo perché i loro costi di produzione e di distribuzione sono di molto inferiori. Tuttavia, considerato in sé, questo argomento non sembrerebbe spiegare razionalmente il diverso trattamento Iva previsto, poiché anche se i bassi costi di produzione contribuiscono a rendere il prodotto competitivo sul mercato, non giustificano un'applicazione di aliquote differenti. Precisamente, il fatto che un prodotto sia più competitivo sul mercato non porta, di per sé, alla conclusione che la percentuale Iva applicabile a quest'ultimo dev'essere superiore a quella del suo concorrente.

¹⁵² Cfr. M. LAMENSCH, *Different VAT rates for digital and paperback publications in the EU, a breach of 'fiscal neutrality'? A tentative answer and broader reflection on the coherence of the EU rules prohibiting indirect tax discrimination*, in *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 4, Issue 1, 2015, pp. 19-23.

In terzo luogo, è stato sottolineato come la possibilità, per un qualsiasi utente, di scaricare e memorizzare un numero illimitato di *e-books* senza occupare alcun spazio fisico risulta essere una differenza significativa tra le due tipologie di libri. Ciò è indiscutibile, ed è certamente una circostanza che può influenzare le scelte del consumatore medio; tuttavia, se si richiamano ancora una volta i libri stampati su “altri supporti fisici”, è facile accertare che anche in questo caso lo spazio fisico necessario per memorizzarli è altrettanto ridotto. Infatti, un numero elevato di libri può essere memorizzato su una sola unità USB, dato il loro “peso” limitato e pertanto – ancora una volta – questa distinzione, che impedisce categoricamente solo all’*e-book* di beneficiare di un’aliquota ridotta, sembra creare delle potenziali incoerenze nell’ambito del sistema Iva.

Ora, com’è noto, le differenze di trattamento ai fini Iva possono essere considerate in violazione del principio di neutralità fiscale solamente quando le due categorie di transazioni o le due tipologie di prodotti vengono qualificate come “simili” o “concorrenti”¹⁵³.

Indubbiamente, queste considerazioni rappresentano tre delle varie e significative differenze che sussistono tra libri elettronici e libri stampati su “altri supporti fisici”, e sarebbe molto difficile sostenere che tali caratteristiche non possano influenzare le scelte ed il comportamento degli acquirenti; sarebbe quindi accettabile considerare i libri elettronici come qualcosa di diverso in una prospettiva economica e del consumatore medio. Tuttavia, i libri elettronici sono paragonabili a tutti gli altri libri dal punto di vista del contenuto culturale, e pertanto da una valutazione generale sul sistema si potrebbe rinvenire una contraddizione nel fatto che essi sono l’unica categoria di libri esclusi

¹⁵³ Cfr. G. ALLEVATO, *Aliquota IVA ordinaria sugli “e-book”: davvero una violazione della neutralità fiscale?*, in *Corriere Tributario*, n. 46, 2014, p. 3591.

dal beneficio della tassazione ridotta, pur essendo “simili” alle altre categorie. Infatti, se la ragionevolezza delle aliquote ridotte è quella di promuovere prodotti socialmente utili – e i libri sono considerati come tali a causa del loro ruolo nel facilitare la circolazione delle conoscenze – risulta discutibile escludere solamente gli *e-books* da suddetto beneficio.

Sembrerebbe esserci una chiara violazione del principio della parità di trattamento e della neutralità fiscale, poiché lo stesso file elettronico (contenente il testo di un libro) potrebbe essere incorporato in una memoria USB o in qualsiasi altro supporto fisico – o essere scaricato e riprodotto in *streaming* – e la differenza tra le aliquote Iva creerebbe una discriminazione contraria ai principi citati. Tali diseguaglianze, che possono comportare una differenza percentuale superiore al 20%, potrebbero creare a loro volta una distorsione della concorrenza che, se dimostrata, sarebbe sicuramente contraria all’art. 113 TFUE.

Quindi, pur riconoscendo che la Corte di giustizia ha interpretato in modo coerente le disposizioni della Direttiva Iva, è auspicabile che venga iniziato un dibattito a livello europeo sul presente tema; tenendo conto del fatto che il principale rischio di applicazione di un’aliquota agevolata sui servizi digitali (vale a dire la concorrenza fiscale tra gli Stati membri) è stata di recente rimossa dall’introduzione di una tassazione a destinazione del settore al quale gli *e-book* appartengono¹⁵⁴.

Finora la Commissione ha espresso la volontà di modificare in futuro il quadro attuale sul sistema Iva, tenendo conto di due possibili alternative. L’*Action Plan on VAT*, recentemente pubblicato, sottolinea che: «*current rules do not fully take into account technological and*

¹⁵⁴ Cfr. G. SEPIO – M. D’ORSOGNA, *Effetti sulla legislazione interna della giurisprudenza comunitaria sull’aliquota Iva sugli e-book*, in *Il Fisco*, n. 25, 2015.

economic developments. This is for example the case for e-books and electronic newspapers, which cannot benefit from reduced rates available for physical publications. This issue will be addressed in the context of the Digital Single Market strategy¹⁵⁵».

Per quanto riguarda le possibili soluzioni, la Commissione propone due opzioni: estensione e revisione dell'elenco di beni e servizi ammessi a godere delle tariffe ridotte, tenendo conto delle priorità politiche, o l'abolizione dell'elenco stesso, accompagnata dall'introduzione di regole fondamentali che definiscono i casi in cui la riduzione può essere applicata, anche in base alle decisioni degli Stati membri.

È giunto, dunque, il momento di completare l'incarico proposto dalla Commissione Europea: cambiare la Direttiva Iva e fermare la distinzione tra i prodotti solo a causa delle loro modalità di consegna, quando, in realtà, sono simili o concorrenti e soddisfano le stesse esigenze dei consumatori.

3.3. Il settore dell'editoria italiana

La nostra normativa nazionale, precisamente alla voce 18 della tabella A, parte II del D.P.R. 633/72, prevede l'applicazione di un'aliquota del 4% per i giornali, quotidiani, libri, periodici e dispacci di agenzia (con alcune esclusioni, come ad esempio i cataloghi pornografici). Quindi, l'agevolazione è rigorosamente collegata al fatto

¹⁵⁵ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Action Plan on VAT*, COM (2016) 148, 7 aprile 2016.

che la pubblicazione sia stampata su un supporto cartaceo, piuttosto che essere legata al carattere culturale dell'opera¹⁵⁶.

Diretta conseguenza di questa regola dovrebbe essere che la cessione di una delle predette pubblicazioni per via telematica porti necessariamente ad applicare l'aliquota ordinaria del 22%. Tuttavia, con l'entrata in vigore della c.d. Legge di Stabilità 2015¹⁵⁷ e di Stabilità 2016¹⁵⁸, il legislatore italiano ha voluto equiparare il trattamento Iva applicabile ai libri in formato cartaceo a quello applicabile alle cessioni di libri elettronici¹⁵⁹.

Con le suddette leggi è stata, infatti, estesa l'aliquota ridotta del 4% a tutte alle pubblicazioni identificate da un codice ISBN (per i libri e affini) o ISSN (per i testi in serie, come periodici, quotidiani o riviste), indipendentemente dalle modalità di fornitura. Nello specifico, è l'art. 1, comma 667, L. 190/2014 che – attraverso l'ausilio di un'interpretazione autentica della voce 18 della tabella A – ha dato la possibilità di applicare l'aliquota agevolata a «*tutte le pubblicazioni identificate da codice ISBN e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica*». Va comunque ricordato che il prodotto editoriale deve, in ogni caso, per poter usufruire dell'aliquota ridotta, rispettare le caratteristiche distintive tipiche dei giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri e periodici, come individuate da precedenti circolari

¹⁵⁶ Per approfondimenti cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico*, cit., p. 280 e ss.

¹⁵⁷ L. 23 dicembre 2014, n. 190.

¹⁵⁸ L. 28 dicembre 2015, n. 208.

¹⁵⁹ Per un'analisi sulle aliquote Iva ridotte e sui riflessi delle pronunce UE nella legislazione italiana cfr. M. PEIROLO, *Aliquota IVA ordinaria per gli "e-book"*, in *Corriere Tributario*, n. 16, 2015, p. 1233 e ss.

dell'Amministrazione finanziaria¹⁶⁰. Successivamente, con l'art. 1, comma 637, L. 208/2015 tutti i prodotti editoriali, anche quelli contraddistinti da un proprio codice ISSN, sono assoggettati alla stessa aliquota agevolata.

Successivamente, una tempestiva circolare dell'Agenzia delle Entrate¹⁶¹ ha chiarito l'ambito applicativo di queste disposizioni, precisando che l'aliquota al 4% trova applicazione anche alle operazioni di messa a disposizione *online* (per un periodo di tempo determinato) dei prodotti editoriali sopra menzionati. Si tratta di quelle fattispecie, sempre più diffuse, in cui al consumatore è offerta la fruizione dei prodotti editoriali mediate utilizzo di siti web ovvero di piattaforme elettroniche.

Questa riduzione di aliquota per i libri elettronici non a caso è coincisa con l'entrata in vigore (1 gennaio 2015), in tutto il territorio europeo, del nuovo regime Iva previsto per le prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici, tra le quali rientrano le cessioni di *e-book*. Questa scelta strategica del legislatore italiano avrà sicuramente rilievo in sede di Commissione Europea al fine di valutare la possibilità di avviare una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia.

Il nostro Paese ha operato una scelta che si trova perfettamente in linea con il processo di revisione della tassazione indiretta europea, che ha l'obiettivo di adattare il sistema fiscale comunitario ai nuovi progressi tecnologici, assoggettando i beni e servizi simili, in qualunque modo forniti, alla stessa aliquota (ordinaria o ridotta).

¹⁶⁰ Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate, 24 luglio 2014, n. 23/E; Circ. del Ministero delle Finanze, 24 dicembre 1997, n. 328/E.

¹⁶¹ Circ. Agenzia delle Entrate, 18 maggio 2016, n. 20/E, p. 39.

L'Italia, non si muove da sola in questo percorso, anche Francia e Lussemburgo, come abbiamo visto, hanno intenzione di raccogliere il *placet* degli altri Stati membri, ritenendo che l'adeguamento del sistema Iva sia un segnale di civiltà fiscale ed economica, partendo con l'appianare le differenze di trattamento tributario tra editoria tradizionale e quella elettronica¹⁶².

Una soluzione politica condivisa unanimemente da tutti gli Stati membri sembrerebbe l'unica via possibile per «riesaminare il sistema impositivo specifico dei servizi forniti per via elettronica, al fine di tener conto dell'esperienza acquisita¹⁶³».

4. I differenti servizi di intermediazione (breve cenni)

Lo sviluppo del commercio elettronico, sia a causa delle caratteristiche che hanno assunto le nuove forme di conclusione dei contratti (accordo stipulato *online*), sia in ragione degli impulsi creati dalla digitalizzazione, ha modificato le funzioni degli intermediari commerciali, ridimensionando il ruolo che essi assumono nel rapporto tra fornitori e consumatori¹⁶⁴.

Le dimensioni dell'azienda o l'esistenza di un gruppo giocano un ruolo fondamentale nella scelta imprenditoriale di appaltare a una società esterna determinate funzioni o servizi (il c.d. *outsourcing*). E spesso, in queste operazioni è decisiva la localizzazione del soggetto esterno in un Paese UE diverso da quello in cui ha sede l'impresa, ovvero in un Paese *extra-UE*. Sono nate, ad esempio, figure di *call*

¹⁶² Cfr. G. LIBERATORE, *Le nuove tecnologie esigono una "revisione" del sistema IVA*, in *L'IVA*, n. 3, 2016, p. 41.

¹⁶³ Cfr. CGUE, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, cit., par. 69.

¹⁶⁴ Cfr. P. TARIGO, *Intermediazioni, servizi prestati tramite mezzi elettronici e criteri di collegamento Iva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2016, p. 343 e ss.

center o centri elaborazione dati, che agiscono come intermediari indipendenti in nome e per conto delle imprese, e che forniscono, anche per via telematica, servizi in vari campi. Le nuove figure di intermediari *Internet-based*, sempre più frequentemente, si trovano a dover affiancare i piccoli operatori economici del mercato digitale (liberi professionisti, imprenditori o imprese) offrendo servizi di intermediazione mediante mezzi elettronici.

Sorgono, dunque, alcuni problemi interpretativi circa la corretta determinazione della classe di appartenenza di alcune categorie di servizi, i quali non si prestano ad una immediata qualificazione come servizi forniti attraverso mezzi elettronici, oppure come servizi di intermediazione.

Esempio evidente è il caso del regime Iva applicabile ai servizi di prenotazioni alberghiere o simili¹⁶⁵, oggetto di una richiesta di consulenza giuridica da parte di Federalberghi alla quale l’Agenzia delle Entrate ha risposto escludendo che tali prenotazioni, per il solo fatto di essere state effettuate *online*, potessero essere considerate prestazioni di servizio elettroniche.

La risposta all’istanza di Federalberghi ha fornito interessanti delucidazioni sulle corrette procedure fiscali poste in essere da portali di prenotazione che hanno sede in altri paesi UE, in relazione all’alloggio per brevi periodi in strutture ricettive, non gestite in forma imprenditoriale, o in immobili privati¹⁶⁶.

¹⁶⁵ Il caso riguardava un agente turistico italiano che emetteva fattura Iva per un servizio di intermediazione fornito, attraverso il suo sito *web*, ad un altro operatore – questa volta spagnolo – al fine di vendere i propri servizi.

¹⁶⁶ Cfr. Comunicato Stampa Federalberghi, *Turismo: Iva dovuta su commissioni portali di prenotazione*, Roma, 6 settembre 2016.

Il fatto che i servizi prestati dalle piattaforme digitali siano resi con l'ausilio della rete *Internet* non può essere, di per sé, sufficiente ad attrarli nell'alveo dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, poiché tale modalità telematica costituisce solamente lo strumento per la raccolta delle prenotazioni, o tutt'al più un mezzo di comunicazione equiparabile al telefono o al fax¹⁶⁷.

Nel caso di specie sembra trattarsi di un servizio di intermediazione in nome e per conto, effettuato nei confronti di un soggetto passivo comunitario; l'operazione è territorialmente rilevante nel paese del committente e deve essere rilevata negli elenchi riepilogativi tra le prestazioni rese¹⁶⁸.

Quindi, quando la rete viene utilizzata come un normale mezzo di comunicazione, ad esempio per un colloquio via *Skype*, è esatto estromettere tali operazioni dai servizi prestati mediante mezzi elettronici (si veda l'analisi precedente circa i servizi di insegnamento forniti attraverso collegamento remoto¹⁶⁹); infatti, come il telefono e il fax, i quali necessitano di operatori che garantiscono la possibilità di fornire la prestazione anche per mezzo elettronico, in questa ipotesi, il servizio non può essere reso automaticamente.

Ciò che caratterizza le nuove forme di intermediazione *Internet-based* sono le modalità con le quali esse sono fornite, mancando quasi del tutto un intervento umano significativo; d'altronde, quest'ultimo sarebbe anche faticosamente attuabile, a causa dei costi eccessivi (proprio perché sarebbero richieste risorse umane tanto elevate da non

¹⁶⁷ Cfr. S. FICOLA – B. SANTACROCE, *Alberghi, prenotazioni online con Iva*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 settembre 2016.

¹⁶⁸ Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate, 21 giugno 2010, n. 36/E, punto 15.

¹⁶⁹ *Supra*, Cap. II, Parte Prima, § 2.2.

poter essere sostenute), costi che vengono invece arginati con l'utilizzo della tecnologia dell'informazione.

In alcuni casi, molte attività di intermediazione possono essere ricollegate alla disposizione dell'art. 7, par. 2, lett. d), Regolamento 282/2011/UE, secondo cui si considera servizio digitale «*la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato online, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer*».

Un esempio potrebbe essere quello di un'operazione che consente a clienti, che desiderano determinati servizi, di accedere ad elenchi di prestatori ai quali è possibile richiedere preventivi.

In altri casi, e per altre prestazioni, la qualificazione come servizi digitali *ex art. 7* è più dibattuta. Si parla delle ipotesi nelle quali la concessione non ha ad oggetto il diritto di mettere in vendita, ma piuttosto quello di noleggio; oppure il caso in cui non si possono fare offerte poiché il prezzo risulta già fissato¹⁷⁰. Dette operazioni, escludendo tramite interpretazione letterale che possano ricadere nella disciplina dei servizi prestati elettronicamente, ricadono necessariamente tra le intermediazioni, con la conseguenza che verrà applicato il criterio di collegamento territoriale specifico, se l'operazione è *business to consumer*¹⁷¹.

¹⁷⁰ Cfr. P. TARIGO, *Intermediazioni, servizi prestati tramite mezzi elettronici e criteri di collegamento Iva, cit.*, p. 353 e ss.

¹⁷¹ Cfr. H. M. GRAMBECK, *B2C Supplies of Electronic Service from 1 January 2015 from a German Perspective*, in *International VAT Monitor*, vol. 24, Issue 4, 2013, p. 217.

Ci sono, infine, due categorie di servizi, i quali prevedono la prenotazione *online*, che seppur tangibili non soddisfano la definizione di servizi prestati mediante mezzi elettronici e sono di conseguenza riconducibili a ipotesi di intermediazione: si tratta della prenotazione di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini e di soggiorno alberghiero, autonoleggio, servizio ristorazione, trasporto persone o affini.

5. Proposta di riqualificazione delle forniture *online* da “servizi digitali” a “beni immateriali” e adozione di un approccio trasversale per tutte le forniture rese via *Internet*

Come abbiamo visto in questo capitolo, la qualificazione delle forniture *online* come “prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici” ai fini Iva è puramente di carattere normativo, frutto di una libera scelta del legislatore europeo. Inoltre, la definizione fornita dalla Direttiva Iva, per questa categoria di servizi, è fin troppo ristretta per poter affrontare correttamente tutte le problematiche relative all'accertamento e alla riscossione dell'imposta, a causa della loro realizzazione interamente digitalizzata e automatizzata.

Poiché la classificazione delle forniture *online* come “servizi” rimane comunque voluta dal legislatore, piuttosto che adattare la disciplina a questa definizione, in dottrina c'è chi suggerisce, in primo luogo, di sostituire la voce “prestazione di servizi” con la più ampia dicitura “fornitura di beni intangibili”, e in secondo luogo, di eliminare la sottocategoria delle “prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici”, basata sulle modalità di fornitura del servizio stesso¹⁷².

¹⁷² Cfr. M. LAMENSCH, *European VAT in the digital era: a critical analysis and proposals for reform*, IBFD, Doctoral Series n. 36, 2015, p. 270 e ss.

Il primo passo proposto è solamente un mero esercizio di *rebranding*¹⁷³, l'eventuale rinomina della categoria come “fornitura di beni immateriali” coprirebbe sia le operazioni di fornitura di “contenuti” che quelle di “servizi *tout court*”, come nel caso dell'attuale categoria delle prestazioni di servizi, ma lascerebbe inalterata la definizione residuale di quest'ultima che secondo la Direttiva Iva ricomprende «ogni operazione che non costituisce una cessione di beni¹⁷⁴». Questa riclassificazione, in sostanza, non farebbe altro che concentrarsi sulla caratteristica che i beni digitalizzati e i servizi forniti condividono: la loro intangibilità.

Diversi ordinamenti in tutto il mondo distinguono i servizi dai beni immateriali; tuttavia, l'idea di questa proposta non sarebbe quella di suddividere questi due tipi di forniture in categorie differenti, ma al contrario di continuare a mantenere un sistema dell'Iva basato su una doppia categorizzazione, cambiando però il nome della categoria in questione al fine di evidenziare con più chiarezza il fatto che copra tanto i servizi quanto le altre forniture che non corrispondono al concetto tradizionale di servizio in senso stretto, ma che condividono con esso la sua natura intangibile.

Il secondo passo proposto sarebbe, invece, quello di eliminare dalla Direttiva Iva – più precisamente dall'Allegato II e dal Regolamento 282/2011/CE – la sottocategoria delle “prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici” e fornire piuttosto, in maniera trasversale, specifiche regole di territorialità per tutti i beni tangibili e intangibili che vengono forniti in maniera completamente automatizzata tramite

¹⁷³ Il *rebranding* indica un processo in base al quale un prodotto o un servizio, sviluppato e distribuito con un nome, viene reimmesso nel mercato sotto un altro nome o una diversa identità.

¹⁷⁴ Art. 24, Direttiva Iva.

una rete elettronica; e prevedere, quando necessario, che tali regole divergano da quelle comunemente applicabili alle stesse operazioni non rese attraverso mezzi telematici. Queste regole speciali dovrebbero riguardare tutte le forniture – indipendentemente dalla classificazione delle merci come tangibili o immateriali – che nascono, si sviluppano e si concludono interamente attraverso una “rete elettronica”.

C'è poi da aggiungere che la dicitura “rete elettronica”¹⁷⁵ è particolarmente adatta al contesto. Essa infatti risulta sufficientemente ampia da coprire sia *Internet* che le altre reti analoghe, come quelle di telecomunicazione e radiodiffusione, attraverso le quali è possibile fornire anche beni e servizi; senza dimenticare che non viola nemmeno il principio fondamentale di flessibilità, essendo infatti abbastanza duttile da assicurare in futuro la copertura giuridica alle “altre” tipologie di reti eventualmente venutesi a creare attraverso lo sviluppo tecnologico¹⁷⁶.

Infine, per ciò che concerne i servizi di telecomunicazione e radiodiffusione, essi sono qualificati come beni immateriali forniti attraverso una rete elettronica, mediante un collegamento remoto, ma ai quali viene applicato tradizionalmente un insieme separato di disposizioni. Nel nuovo assetto normativo qui proposto, questo schema potrebbe comunque essere mantenuto inserendo una *lex specialis* che vada ad affrontare tutte le problematiche fiscali specifiche di tali servizi, e che vada a sostituire la *lex generalis* applicabile invece al complesso delle restanti prestazioni rese mediante mezzi elettronici. Ciononostante, quando i suddetti servizi di telecomunicazione e di radiodiffusione siano forniti attraverso *Internet*, ad essi dovrebbero essere applicate le regole generali per i servizi digitali, mentre la *lex*

¹⁷⁵ Termine che attualmente già viene utilizzato dalla Direttiva Iva.

¹⁷⁶ Cfr. M. LAMENSCH, *European VAT in the digital era*, p. 271.

specialis si applicherebbe solo – ed esclusivamente – nel caso in cui questi servizi fossero erogati attraverso le tradizionali reti di telecomunicazione e radiodiffusione.

Per quanto riguarda le aliquote ridotte, invece, l'attuale formulazione del punto 6 dell'Allegato III della Direttiva Iva, sembra essere sufficiente perché vengano escluse dal campo di applicazione delle aliquote ridotte sia i libri elettronici che le riviste *online*¹⁷⁷, tanto che l'art. 98, secondo comma, ultima parte della Direttiva stessa¹⁷⁸ potrebbe anche essere abrogato. Quindi, sempre volendo seguire il filone di proposte qui presentato, bisognerebbe semplicemente sostituire qualsiasi ulteriore riferimento ai “servizi prestati mediante mezzi elettronici”, presente negli attuali strumenti normativi¹⁷⁹, con la definizione sopra presentata.

Ora, secondo opinione di autorevole dottrina¹⁸⁰, questo approccio trasversale, descritto per tutti i servizi digitali, sarebbe il più adatto alla realtà economica del commercio elettronico. In effetti, esso consentirebbe di disciplinare tutte le forniture rese o consegnate

¹⁷⁷ Cfr. M. LAMENSCH, *European VAT in the digital era*, p. 213 e ss. dove viene sostenuto che l'esclusione degli *e-book* e dei periodici *online* dal beneficio delle aliquote ridotte non viola il principio di neutralità e sembra essere corretta dal punto di vista della politica fiscale dell'Unione Europea.

¹⁷⁸ Si sta parlando della frase «*Le aliquote ridotte non si applicano ai servizi di cui all'articolo 56, paragrafo 1, lettera k)*», ossia il riferimento ai servizi prestati per via elettronica, segnatamente quelli di cui all'Allegato II.

¹⁷⁹ Come ad esempio nel nuovo art. 9-*bis* del Regolamento 282/2011/CE (come modificato dal Regolamento 1042/2013/CE) che chiarisce nel caso un servizio digitale sia reso da un intermediario, quale un mercato delle applicazioni, si presume che esso sia un soggetto passivo.

¹⁸⁰ Cfr. M. LAMENSCH, *European VAT in the digital era*, p. 275.

elettronicamente, e per questo motivo richiederebbe regole generali, di territorialità e di riscossione dell'imposta, valide per entrambe le operazioni allo stesso modo. Inoltre, un sistema così strutturato sembra essere abbastanza flessibile da poter includere tutte le future tipologie di forniture digitali che, senza dubbio, verranno sviluppate nei prossimi anni. A questo proposito, si deve supporre che i riferimenti ai "beni tangibili", ai "beni immateriali" e alla "rete elettronica", per definire l'ambito di applicazione delle norme speciali che dovrebbero applicarsi ai servizi digitali, trasmettono una fiducia tale da lasciar credere che possano essere evitate, in futuro, qualifiche artificiose di qualsivoglia prodotto che possa essere sviluppato con la tecnologia. Per concludere, la sostituzione della categoria delle "prestazioni di servizi" con quella più ampia di "forniture di beni immateriali" porterebbe anche ad un'opportuna rimozione dell'attuale sottocategoria voluta dal legislatore che qualifica tutti i "servizi digitali" (compresi i libri elettronici e i beni immateriali) come servizi ai fini Iva.

PARTE SECONDA

REQUISITO TERRITORIALE NEL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO

Sommario: 1. Le regole generali sulla territorialità Iva – 1.1. L’eccezione necessaria per i servizi elettronici – 1.1.1. Perché utilizzare il criterio della tassazione nel paese di destinazione – 2. Evoluzione storica del requisito territoriale nei servizi elettronici a livello comunitario – 2.1. La Proposta di Direttiva COM (349) 2000 – 2.1.1. Alcune considerazioni a margine della Proposta – 2.2. La Direttiva 2002/38/CE – 2.2.1. Il DLgs. 273/2003 di recepimento della Direttiva – 2.3. La Direttiva 2008/8/CE – 2.3.1. Il c.d. *destination principle* per i servizi *TBES* – 2.3.2. Il recepimento nell’ordinamento italiano della tassazione a destinazione – 3. Il *Mini One Stop Shop* o “mini sportello unico” – 3.1. Attuazione del regime speciale per i servizi digitali in Italia – 3.2. MOSS come “banco di prova” per le novità in ambito Iva. Conclusioni

1. Le regole generali sulla territorialità Iva

Venendo adesso al presupposto impositivo della territorialità, tratteremo di un profilo particolarmente complesso che, nel corso degli anni, ha richiesto frequenti riesami ed aggiustamenti, dando modo al legislatore comunitario di operare nuove e più attente e ponderate valutazioni orientate al raggiungimento del principio di neutralità fiscale.

Dall’esame sull’evoluzione storica relativa alla disciplina in esame, come si vedrà in seguito, emerge che proprio i provvedimenti europei sul profilo territoriale hanno costituito il nucleo essenziale degli interventi in materia Iva.

Va evidenziato come il corretto inquadramento del presupposto territoriale è di fondamentale importanza ai fini dell’applicazione del

tributo comunitario, la sua mancata integrazione dà luogo alla mancata riscossione dell'imposta sul valore aggiunto; esso consente di stabilire che una determinata transazione sia soggetta ad Iva in quel determinato Paese, il quale diventerà di conseguenza creditore della quantità d'imposta corrispondente all'operazione compiuta. Ed infatti, tutte le operazioni che non realizzano tale requisito si considerano "escluse" o "fuori campo Iva"¹⁸¹.

A livello comunitario, i criteri territoriali applicabili ai fini Iva sono definiti all'interno del Titolo V della Direttiva 2006/112/CE, rubricato "luogo delle operazioni imponibili", ove si distingue tra: cessioni di beni (Capo I), acquisti intracomunitari di beni (Capo II), prestazioni di servizi (Capo III) e importazioni di beni (Capo IV)¹⁸². L'ambito di applicazione territoriale dell'Iva è, invece, indicato dal Titolo II, il quale, da un lato, definisce le nozioni di "Comunità" e "territorio della Comunità", "Stato membro" e "territori terzi", e dall'altro, indica quali territori devono considerarsi esclusi – o inclusi – nel territorio della Comunità.

Per quel che riguarda le regole generali di territorialità pertinenti alla nostra indagine, occorre distinguere le cessioni di beni dalle prestazioni di servizi¹⁸³.

Avendo riguardo brevemente alle cessioni di beni, il presupposto territoriale per essere correttamente integrato deve interessare un bene,

¹⁸¹ Cfr. G. MELIS, *Lezioni di Diritto Tributario*, Giappichelli, Ed. V, Torino, 2017, p. 688 e ss.

¹⁸² Cfr. M. PEIROLO, *E-Commerce 2015*, IPSOA, Ed. I, 2015, p. 16.

¹⁸³ Per un'approfondita analisi sulle regole generali di territorialità si consiglia di cfr. D. MANCA – F. MANCA, *IVA: il presupposto della territorialità*, IPSOA, Ed. IV, 2013, *passim.*; e G. MANDÒ – D. MANDÒ, *Manuale dell'Imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, Ed. XXXIII, 2014, p. 125 e ss.

mobile o immobile, esistente fisicamente nel territorio dello Stato al momento in cui l'operazione si considera effettuata.

Per quanto riguarda, invece, le regole attinenti a ciò che più interessa questa trattazione, ovvero le prestazioni di servizio, va detto innanzitutto che esse sono state innovate recentemente con il DLgs. 18/2010¹⁸⁴, che ha introdotto nel nostro ordinamento le nuove norme della Direttiva 2008/8/CE circa la territorialità delle prestazioni di servizi, con effetto retroattivo al 1 gennaio 2010¹⁸⁵.

Partendo, però, dai tempi della sua istituzione, l'Iva fu fin dalle origini pensata come un'imposta generale sui consumi¹⁸⁶ che colpisse le operazioni imponibili mediante una tassazione nel Paese in cui veniva consumato il bene o il servizio oggetto della stessa, con la conseguenza che solo il consumatore finale risultasse definitivamente

¹⁸⁴ DECRETO LEGISLATIVO del 11 febbraio 2010 n. 18 – “Attuazione delle Direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'Iva per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie”.

¹⁸⁵ Cfr. S. PELLEGRINI, *Rassegna di giurisprudenza – Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto (2000-2016)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 2016, p. 2180 e ss. che illustra l'applicazione del principio di territorialità Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria alla luce della nuova formulazione dell'art. 7 del D.P.R. 633/72 e della normativa europea.

¹⁸⁶ Cfr., *ex multis*, CGUE, *Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg*, (causa C-215/94), 29 febbraio 1996; CGUE, *Fazenda Pública v. Fricarnes SA*, (causa C-28/96), 17 settembre 1997; cfr. commento di A. COMELLI, *L'IVA quale imposta sul consumo*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2, 1996, p. 1333. Del resto, la qualificazione di “imposta generale sul consumo” è esplicitamente attribuita all'Iva dall'art. 2 Direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967, c.d. Prima Direttiva.

inciso dal tributo¹⁸⁷. Infatti, gli Stati membri decisero di scegliere questo regime perché, con la sua neutralità nei confronti dei modelli di consumo, prevedevano di creare condizioni di parità nel mercato interno¹⁸⁸.

Coerentemente con la definizione del tributo – come imposta sui consumi – il luogo di tassazione per alcune prestazioni di servizi, come previsto dall'art. 6, terzo comma, Direttiva 67/228/CEE¹⁸⁹, era quello di “utilizzo”, mentre per tutti i casi non elencati nell'Allegato B della stessa Direttiva era concessa ampia discrezionalità ai legislatori degli Stati membri.

Questa grande libertà normativa concessa dalla Seconda Direttiva comportò una palese difficoltà nello stabilire quali fossero i luoghi di utilizzo di molti servizi, causando fenomeni di doppia imposizione o di non tassazione involontaria, e fece sorgere l'esigenza di uniformare e riordinare i criteri di collegamento territoriale all'interno della Comunità europea¹⁹⁰. L'impulso dato agli organi comunitari portò, infatti, negli anni successivi, all'emanazione della Sesta Direttiva la quale operò una riforma delle regole generali di territorialità proprio sul versante delle prestazioni di servizi.

¹⁸⁷ Cfr. M. LOGOZZO, *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corriere Tributario*, n. 12, 2010, p. 919.

¹⁸⁸ Cfr. C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, Promoculture-Larcier, 2015, pp. 31-36.

¹⁸⁹ La c.d. “Seconda Direttiva” in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

¹⁹⁰ Cfr. R. BAGGIO, *Il principio della territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Giuffrè Editore, Milano, 2009, p. 560.

Secondo quanto stabilito dalla Sesta Direttiva¹⁹¹, il principio generale applicabile alle prestazioni di servizi – prive di un diverso e specifico criterio di collegamento territoriale – prevedeva di considerare effettuate nel territorio dello Stato solo le operazioni rese da soggetti ivi “residenti” (abituali) o aventi il “domicilio” nel territorio stesso, nonché qualora il prestatore avesse fissato nel territorio italiano la “sede della propria attività economica” o costituito una “stabile organizzazione”. Il luogo di una prestazione di servizi diventava quindi quello del “domicilio del prestatore”, e non più quello del “luogo di utilizzazione” della prestazione.

Tuttavia, questa soluzione normativa, ideata con il preciso obiettivo di ovviare ai citati fenomeni di doppia imposizione e ai salti d’imposta, come pure di semplificare l’individuazione del luogo di tassazione, si era rivelata sin da subito non all’altezza di tali esigenze; infatti, secondo l’opinione della Commissione, il criterio previsto dalla Sesta Direttiva, incentrato sul domicilio, residenza o stabile organizzazione del prestatore, non si mostrava particolarmente aderente al principio della tassazione nel Paese di fruizione della prestazione (come originariamente stabilito)¹⁹².

Il passaggio a questo criterio di carattere soggettivo – rappresentato dal domicilio, residenza o stabile organizzazione – ha fatto sorgere la necessità di rintracciare nuovi collegamenti territoriali in riferimento a specifiche tipologie di prestazioni di servizi. Il vecchio art. 9 della Sesta Direttiva, al primo comma – trasfuso nell’art. 43 Direttiva 2006/112/CE – stabiliva la regola generale in tema di territorialità delle prestazioni di

¹⁹¹ Cfr. art. 9, Direttiva 77/388/CEE; Ora Titolo 5, Capo 3, della Direttiva 2006/112/CE.

¹⁹² Cfr. M. LOGOZZO, *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi generiche*, cit., p. 921.

servizi¹⁹³, tuttavia al comma successivo quest'ultima veniva sostituita da criteri differenti regolati dal luogo di esecuzione della prestazione ovvero dal luogo di collocazione o *status* del committente o ancora dal luogo di utilizzo¹⁹⁴. Coerentemente con la disciplina europea, anche l'art. 7 del D.P.R. 633/72, accanto al principio generale previsto per i servizi, per così dire "generici", dedicava il quarto comma ai criteri territoriali che si differenziavano da quello generale¹⁹⁵.

La Corte di Giustizia è dovuta più volte intervenire, proprio con riferimento al presunto rapporto derogatorio dell'art. 9 – e dell'art. 7 D.P.R. Iva italiano – al fine di escludere qualunque tipo di prevalenza del primo comma rispetto al secondo, evidenziando come la regola generale sia stata adottata soltanto allo scopo di semplificare il sistema e, al contrario, i criteri di cui al comma successivo al fine di stabilire un regime speciale per alcune categorie particolari di servizi¹⁹⁶; il secondo

¹⁹³ «Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

¹⁹⁴ Cfr. gli attuali artt. 44 e ss. della Direttiva 2006/112/CE, ordinati in sottosezioni per argomenti: "prestazioni di servizi effettuate da intermediari", "prestazioni di servizi relative a beni immobili", "prestazioni di trasporto", "prestazioni di servizi culturali e simili, prestazioni di servizi accessori ai trasporti o relative a beni mobili materiali", "altre prestazioni di servizi".

¹⁹⁵ Cfr. N. CASINI, *La nuova territorialità Iva delle prestazioni di servizi*, in *Il Fisco*, n. 21, 2010, p. 2-3379.

¹⁹⁶ Cfr. CGUE, *Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, (causa C-168/84), 4 luglio 1985; CGUE, *Jürgen Dudda v. Finanzgericht Bergisch Gladbach*, (causa C-327/94), 26 settembre 1996; CGUE, *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond*, (causa C-167/95), 6 marzo 1997.

comma non deve quindi essere considerato a carattere derogatorio, ma piuttosto come una semplice norma che definisce principi di determinazione del luogo della prestazione differenti da quelli di cui al primo comma.

In effetti, in questa maniera si era generata una situazione per la quale la regola generale del luogo del prestatore di servizi veniva messa in pratica sporadicamente, laddove la maggior parte dei casi veniva disciplinata da un complesso sistema di deroghe alla norma di carattere generale e, di conseguenza, veniva applicato il principio di destinazione del servizio¹⁹⁷.

Con lo sviluppo del commercio elettronico e il conseguente incremento delle prestazioni rese a distanza, si era constatato che per il luogo di consumo o utilizzo del servizio dovesse considerarsi, nella maggioranza dei casi, non lo Stato di stabilimento del prestatore, ma piuttosto quello in cui il soggetto committente possedeva la residenza abituale o il domicilio.

Inoltre, il sistema previgente era causa di conflitti di competenza tra i diversi Stati membri, nonché di fenomeni di doppia imposizione, poiché risultava ancora di difficile comprensione, specialmente con riguardo all'individuazione del corretto luogo di utilizzo del servizio reso¹⁹⁸.

¹⁹⁷ In merito si consideri quanto contenuto nel considerando n. 1 della Direttiva 2008/8/CE: «*un numero sempre più elevato di servizi può essere prestato a distanza. Per far fronte a questa nuova situazione, si è intervenuti soltanto in modo frammentario nel corso degli anni ed attualmente numerosi servizi specifici sono tassati in base al principio della destinazione*».

¹⁹⁸ Cfr. R. BAGGIO, *op. cit.*, p. 561; in merito cfr. anche P. CENTORE, *I principi dell'IVA europea nella revisione della VI direttiva*, in *L'IVA*, n. 6, 2004, p. 427.

Questo sistema, come osservato anche da autorevole dottrina¹⁹⁹, risultava pervaso da una considerevole “ipocrisia”, poiché il principio del luogo di destinazione della prestazione (o del committente), anche se formalmente costituiva una deroga e poteva essere applicato solo a titolo di eccezione, era il criterio largamente più utilizzato.

Di seguito, la Commissione Europea, avendo preso atto che la Sesta Direttiva non era stata in grado di semplificare il quadro normativo sulla territorialità delle prestazioni di servizi, ha esortato con due proposte²⁰⁰ il Consiglio dell’Unione Europea ad adottare una o più Direttive che avessero l’obiettivo ultimo di riformare la disciplina relativa al luogo in cui le prestazioni di servizi devono ritenersi effettuate.

In queste proposte, la Commissione, per ottenere il riordinamento del sistema Iva, suggerì di considerare il “luogo di utilizzo” come criterio più idoneo a tassare le prestazioni di servizi, operando un’inversione della regola generale dal luogo del prestatore a quello del committente, consentendo così il superamento dell’anomalia applicativa del sistema previgente ed il conseguimento di una sicura tassazione²⁰¹.

¹⁹⁹ Cfr. P. MASPES, *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in *Corriere Tributario*, n. 2, 2010, p. 104.

²⁰⁰ Proposte di modifica della Sesta Direttiva sono la COM (2003) 822, dedicata specificatamente servizi prestati a soggetti passivi d’imposta e la COM (2005) 334, relativa essenzialmente alle prestazioni di servizi aventi come destinatari i soggetti non passivi d’imposta. Le due proposte, parzialmente modificate, sono state licenziate dal Parlamento europeo nel corso dell’anno 2006.

²⁰¹ Per una valutazione sui possibili effetti di semplificazione si cfr. la Proposta COM (2003) 822, nella quale la Commissione indica come la nuova regola sulla territorialità sia in grado di semplificare la materia: «ogni servizio aggregato rientrerà nella regola generale della tassazione del luogo del committente. In questo modo, sorgeranno

Il Consiglio dell'Unione Europea, recependo le proposte della Commissione, ha emanato – nell'ambito del c.d. *VAT Package 2008*²⁰² – la Direttiva 2008/8/CE, entrata in vigore il 1 gennaio 2010 e recepita nel nostro ordinamento grazie al DLgs. 18/2010, entrato in vigore a sua volta il 20 febbraio dello stesso anno.

Il regime in vigore in precedenza, come già sottolineato, si basava su una regola generale che dava rilevanza al luogo in cui era stabilito il prestatore del servizio, con le modifiche in esame è stato introdotto invece un sistema “duale” che diverge a seconda dei soggetti coinvolti nell'operazione. A partire dal 1 gennaio 2010, quindi, al fine di individuare la territorialità delle operazioni, occorre distinguere le prestazioni di servizi in base al soggetto che riceve la prestazione stessa²⁰³.

In particolare, i nuovi artt. 44 e 45 della Sesta Direttiva, secondo le modifiche apportate dalla Direttiva 2008/8/CE – e di conseguenza anche l'art. 7-ter, primo comma, D.P.R. 633/72 – distinguono le prestazioni in due categorie²⁰⁴: servizi resi a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato – c.d. prestazioni *business to business* – ai quali si applica il criterio territoriale del luogo di stabilimento del committente

meno difficoltà per quanto riguarda l'elenco dei servizi e la nascita di nuovi modelli commerciali – es. i pacchetti che includono una serie di servizi».

²⁰² Per un approfondimento sulle modifiche introdotte con il cd. Pacchetto IVA 2008, cfr. P. CENTORE, *IVA Europea: il VAT Package 2008*, IPSOA, 2008, *passim*.

²⁰³ Sul punto cfr. M. LOGOZZO, *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi generiche*, cit., p. 922; e G. MELIS, *Lezioni di Diritto Tributario*, cit., p. 688; e infine P. PARISI, *I criteri specifici di territorialità nelle prestazioni di servizi*, in *Corriere Tributario*, n. 12, 2010, p. 924.

²⁰⁴ Cfr. G. ODETTO, *Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 - Le nuove regole di territorialità Iva applicabili dal 1° gennaio 2010*, in *Il Fisco*, n. 2, 2010; cfr. anche M. PEIROLO, *E-Commerce 2015*, cit., p. 18 e ss.

(lett. a), e servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi – c.d. prestazioni *business to consumer* – per i quali rimane inalterato il criterio previgente del luogo di stabilimento del prestatore (lett. b)²⁰⁵.

La *ratio* della differenza di trattamento tra *business to business* e *business to consumer* è giustificata dal momento che l’inversione della regola anche per i servizi *B2C* avrebbe determinato, in alternativa, l’applicazione del sistema di autofatturazione a carico del destinatario non soggetto passivo (ipotesi che non può in alcun modo essere presa in considerazione), ovvero l’obbligo di identificazione del prestatore in tutti i territori in cui il servizio è fornito e consumato (ipotesi che mal si concilia con l’obiettivo di semplificazione: si costringerebbe di fatto l’operatore estero a doversi identificare direttamente o nominare un rappresentante fiscale, sopportando oneri di non lieve entità)²⁰⁶.

Per cui, uno dei principali cambiamenti introdotti con queste modifiche, rispetto alle precedenti regole generali sul presupposto territoriale Iva, risiede principalmente nella nuova classificazione delle operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva “non residenti”, considerate non più tra le operazioni attive bensì tra le operazioni “fuori campo Iva” per mancanza del requisito territoriale.

Rispetto alla vecchia normativa questo nuovo sistema risulta più semplice da comprendere dato che il luogo della prestazione è individuato nel Paese di ubicazione del committente, ed è quest’ultimo a essere considerato come il debitore dell’imposta²⁰⁷.

²⁰⁵ In entrambi i casi ciò vale, naturalmente, in assenza di una delle deroghe previste dai nuovi artt. da 7-*quater* a 7-*septies* del D.P.R. 633/1972.

²⁰⁶ In dottrina cfr. R. BAGGIO, *op. cit.*, p. 561; e M. GIORGI, *Le “simmetrie” del sistema IVA in vigore dal 2010*, in *Corriere Tributario*, n. 1, 2010, p. 5.

²⁰⁷ Fanno eccezione a tale regola solo poche e circoscritte ipotesi: servizi relativi a beni immobili, trasporti di persone, servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici,

1.1. L'eccezione necessaria per i servizi elettronici

Come anticipato, i servizi prestati mediante 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 garantire²⁰⁸.

Dal 1977 al 2003, le regole generali sulla territorialità delle operazioni rilevanti ai fini Iva erano applicate, indistintamente, anche ai servizi di radiodiffusione e telecomunicazione e alla maggior parte delle prestazioni rese mediante mezzi elettronici.

Per assicurare una tassazione nel luogo dell'effettivo consumo²⁰⁹, queste regole prevedevano che la prestazione di servizi venisse considerata come realizzata, e di conseguenza anche tassata, nello Stato membro da cui il servizio aveva avuto origine, vale a dire nel luogo di stabilimento del fornitore del servizio.

A seguito di questa pedissequa applicazione dei criteri generali anche ai servizi elettronici, le operazioni svolte da un operatore UE erano soggette ad Iva nello Stato membro di stabilimento dell'operatore, indipendentemente dal luogo di consumo. Viceversa, i *similar services* forniti da un operatore extracomunitario erano considerati operazioni esenti da Iva. Nel complesso, quindi, i soggetti

educativi, ricreativi o affini, servizi di ristorazione e locazione a breve termine di mezzi di trasporto.

²⁰⁸ Definizione ex art. 7, par. 2, Regolamento 282/2011/UE.

²⁰⁹ Cfr. OECD, *International VAT/GST Guidelines*, 12 aprile 2017, p. 16: «... *the core features of a VAT: as a tax on consumption, the revenue should accrue to the jurisdiction where the final consumption takes place*».

passivi comunitari si trovavano ad affrontare uno svantaggio preoccupante²¹⁰.

C'è da aggiungere che il legislatore europeo creò queste regole in un'epoca in cui il commercio elettronico non era ancora diventato il fenomeno sociale che invece è ora, ma in un periodo storico in cui le transazioni *business to consumer* si svolgevano perlopiù entro i confini nazionali. Di conseguenza, le ipotesi basilari su cui si basava la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto non erano adeguate al commercio elettronico. Pertanto, i redattori della Sesta Direttiva si aspettavano che attraverso l'imposizione dell'Iva presso la sede del fornitore si sarebbe realizzata comunque un'imposizione fiscale presso il luogo di consumo²¹¹. Considerando la vicinanza geografica negli ambienti commerciali tradizionali tra fornitori di servizi e consumatori finali, i redattori avevano assunto che il destinatario della prestazione, il più delle volte, si trovava nello stesso "quartiere" del fornitore, e che la necessità di viaggiare avrebbe frenato un massiccio e rapido sviluppo degli scambi inter-giurisdizionali. L'*e-commerce*, tuttavia, ribalta tale assunto poiché presuppone una distanza tra l'operatore commerciale e il cliente, rendendo tali regole territoriali inadeguate a garantire un'imposizione nel luogo di consumo.

Da ciò si desume come l'applicazione delle regole generali Iva, sulla localizzazione delle operazioni, «ha prodotto risultati perversi e

²¹⁰ Cfr. R. MINOR – C. GARTNER, *VAT on Electronically Supplied Services to EU Consumers*, cit., pp. 37-38.

²¹¹ Cfr. C.A. HERBAIN, *Value Added Tax 3.0*, in M. LAMENSCH – E. TRAVERSA – S. VAN THIEL (a cura di), *Value Added Tax and the Digital Economy - The 2015 EU Rules and Broader Issues*, Wolters Kluwer, 2016, p. 23.

discriminatori»²¹² per gli operatori elettronici e gli Stati membri dell'Unione Europea.

L'applicazione delle regole generali delle prestazioni di servizi conduce a varie conseguenze indesiderate. Praticamente i commercianti elettronici non UE potevano vendere i loro servizi nel mercato comunitario a un prezzo “scontato” (perché esente da Iva), mentre i commercianti UE dovevano addebitare l'Iva al consumatore sui servizi da loro prestati, anche se resi al di fuori della Comunità. Tale sistema risultava essere fortemente discriminatorio nei confronti dei soggetti passivi UE, sia a livello comunitario che a livello internazionale.

Le norme vigenti prima delle recenti modifiche, non garantivano che i servizi forniti per via elettronica potessero essere esportati, in tutti i casi, senza l'addebito dell'Iva, e che esistesse una base giuridica sufficiente per applicare l'imposta comunitaria ai servizi forniti da parte di operatori stranieri a committenti privati stabiliti nell'Unione²¹³. Per cui, queste norme avevano il potenziale di costituire una grave distorsione della concorrenza e di mettere i prestatori di servizi UE in una situazione di svantaggio competitivo rispetto ai fornitori non UE²¹⁴.

La situazione aveva indotto, inoltre, ad un'erosione della base imponibile comunitaria: per mantenere la loro competitività sul mercato globale, molti commercianti elettronici europei avevano manipolato il

²¹² Cfr. *VAT: special arrangements applicable to services supplied electronically*, (Europa Portal – ultimo aggiornamento del 20 febbraio 2007) reperibile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:131044>.

²¹³ Cfr. D. RAPONI, *EC Developments: VAT treatment of electronically delivered services*, in *EC Tax Review*, Vol. 9, Issue 3, 2000, p. 188.

²¹⁴ Sul punto si cfr. B.A. VAN DER MERWE, *VAT in the European Union and Electronically Supplied Services to Final Consumers*, in *SA Mercantile Law Journal*, Vol. 16, Issue 4, 2004, pp. 577-578.

loro luogo di stabilimento per essere considerati soggetti extracomunitari ai fini Iva, e ciò consentiva loro di abbassare i prezzi di un importo equivalente all'imposta dovuta²¹⁵.

In caso di transazioni UE *business to business*, il destinatario della prestazione elettronica era obbligato a pagare l'Iva addebitata dal fornitore, dopodiché poteva richiedere un rimborso. La procedura di rimborso, tuttavia, era poco pratica e spesso le imprese abbandonavano le loro richieste, innescando così un accumulo fiscale e impedendo il raggiungimento di una giusta concorrenza nel mercato interno.

Inoltre, la tassazione nel Paese della fonte aveva violato uno dei principi fondamentali sull'Iva, secondo il quale l'imposta doveva essere applicata nel luogo di effettivo utilizzo del bene o servizio²¹⁶, con conseguente erronea ripartizione delle entrate Iva tra gli Stati membri e fenomeni di non imposizione involontaria. Di fronte a questa situazione, la Commissione Europea non è rimasta indifferente e con una comunicazione pubblicata nel luglio del 2000 ha suggerito di modernizzare le regole Iva per il commercio elettronico diretto²¹⁷.

1.1.1. Perché utilizzare il criterio della tassazione nel Paese di destinazione

Forse la ragione più ovvia per favorire il principio della tassazione a destinazione è semplicemente che esso sembra “essere il più

²¹⁵ Cfr. C.A. HERBAIN, *Value Added Tax 3.0*, cit., p. 24.

²¹⁶ Le questioni legate all'applicazione delle regole generali sul presupposto territoriale nei servizi digitali sono state sottolineate in modo particolare da una comunicazione della Commissione (COM (98) 374 final, Guideline n. 3, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*); poi dalle conclusioni del Consiglio ECOFIN del luglio 1998 e anche dalla conferenza dell'OCSE a Ottawa nell'ottobre 1998.

²¹⁷ Si vedano i paragrafi successivi di questa trattazione (§ 2. e ss.).

corretto”²¹⁸. Sebbene si è concordi che, in maniera intuitiva, un sistema basato sul principio di destinazione crea un’imposta sul consumo, mentre viceversa se basato sul luogo d’origine crea un’imposta sulla produzione²¹⁹, si può affermare che i principi di tassazione nel Paese di origine e di destinazione sarebbero in teoria equivalenti, purché si operi un appropriato adeguamento dei tassi di cambio²²⁰.

Tuttavia, tale equivalenza teorica è praticamente impossibile da raggiungere, a meno che ciascun paese non si doti di un’imposta sul valore aggiunto per le transazioni *cross-border* equivalente a quella dei suoi *partner* commerciali e il saldo di scambi tra di essi sia pressoché uguale²²¹.

Esaminando le argomentazioni economiche in favore di ciascun principio, si può notare come un’Iva a destinazione garantisce sicuramente una maggiore efficienza produttiva, a discapito dell’efficienza del consumo, mentre un’Iva basata sull’origine assicura l’efficienza del consumo svantaggiando l’efficienza produttiva, a meno

²¹⁸ Cfr. A. COCKFIELD [ET. AL.], *Taxing Global Digital Commerce*, Wolters Kluwer, 2013, p. 73.

²¹⁹ Cfr. L.P. EBRILL – M. KEEN – J.P. BODIN – V. SUMMERS, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, 2001, p. 180.

²²⁰ Cfr. M. KEEN – W. HELLERSTEIN, *Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT*, in *Tax Law Review*, Vol. 63, n. 2, 2010, p. 359; si cfr. anche a M. CULLEN – H.P. SWAIN – J. WRIGHT, *GST & Imported Services: A Challenge in an Electronic Commerce Environment*, Policy Advice Division of the Inland Revenue Department, 2001, p. 19.

²²¹ Cfr. M. KEEN – W. HELLERSTEIN, *Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT*, *cit.*, pp. 362-363; L.P. EBRILL – M. KEEN – J.P. BODIN – V. SUMMERS, *The Modern VAT*, *cit.*, pp. 180-183.

che tutte le materie prime non siano tassate con le stesse aliquote, in tal caso il confronto tra i principi risulterebbe in gran parte superfluo²²².

Prendendo ad esempio un caso di scuola, in cui le aliquote fiscali sono stabilite in modo collaborativo tra gli Stati e i ricavi ottenuti sono spartiti equamente tra le Nazioni, si preferisce comunque il principio della destinazione, in quanto in tali circostanze si applica il teorema di efficienza produttiva di Diamond e Mirrlees: «assumendo comportamenti concorrenziali (e alcune ulteriori condizioni), qualsiasi struttura fiscale Pareto-efficiente sarà caratterizzata dall'efficienza produttiva, e quindi dall'adozione del principio di destinazione»²²³.

Anche in assenza di questi presupposti internazionali perfetti, che conducono alla precedente affermazione, si può comunque giungere alla conclusione che la tassazione nel Paese di destinazione rimane la migliore delle opzioni. Una ragione pratica e significativa, finché gli Stati non coopereranno al fine di fissare aliquote Iva standardizzate – senza prevedere una serie di deroghe e variazioni nelle proprie leggi nazionali attuative – è che l'utilizzo del principio di tassazione alla fonte implicherebbe nel sistema Iva tutte le questioni relative al *transfer pricing*, poiché i fornitori avrebbero un incentivo a situare il loro valore aggiunto in giurisdizioni con aliquote Iva ridotte o nulle²²⁴.

²²² Cfr. M. KEEN – W. HELLERSTEIN, *Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT*, *cit.*, pp. 363-364.

²²³ Cfr. P. DIAMOND – J. MIRRLEES, *Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency*, in *American Economic Review*, Vol. 61, Issue 1, 1971, pp. 8-27; e anche P. DIAMOND – J. MIRRLEES, *Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules*, in *American Economic Review*, Vol. 61, Issue 3, 1971, p. 274.

²²⁴ Cfr. S. CNOSSEN, *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*, in *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, Issue 3, 1998, p. 411.

Un altro motivo pratico per preferire la tassazione a destinazione è che il principio opposto porta con sé la necessità di concedere un credito sulle importazioni, al fine di assicurare che solo il valore aggiunto interno sia incluso nella base imponibile dell'operatore commerciale nazionale. Questa ragione prevale sull'apparente vantaggio di non dover sottoporre ad Iva le operazioni di importazione, e smentisce l'idea che il principio di tassazione all'origine eliminerebbe la necessità di mantenere i controlli doganali al confine²²⁵.

A differenza del credito d'imposta concesso per le imposte sul reddito, il principio in parola richiederebbe la concessione del credito anche se – nel Paese d'origine – l'operazione non è stata soggetta ad alcun tipo di tassazione, in quanto l'esclusione delle operazioni di importazione dalla base imponibile è una caratteristica fondamentale di un sistema fondato sulla tassazione alla fonte ; piuttosto che, per quanto riguarda l'imposta sul reddito, un mezzo per porre rimedio alla doppia imposizione²²⁶. Non sorprende quindi che gli Stati membri non siano stati attratti dall'idea di concedere così un credito a qualsiasi importatore.

Per giunta, tale credito d'imposta è un credito rimborsabile, una caratteristica che può portare a gravi perdite in entrata, come è avvenuto con la crescita della *missing trader fraud* nel commercio intracomunitario, in particolare con la c.d. “frode carosello” (anche se si è verificato nel contesto di un'imposta sul valore aggiunto *destination-based*).

²²⁵ Cfr. S. CNOSSEN, *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*, cit., pp. 411-412.

²²⁶ Cfr. A. COCKFIELD [ET. AL.], *Taxing Global Digital Commerce*, cit., p. 74.

Inoltre, nonostante le caratteristiche del criterio di tassazione all'origine suggeriscano che questo potrebbe essere utilizzato per ottenere un scambio indiretto di entrate tra le varie giurisdizioni, non è affatto chiaro se con tale principio si sarebbe raggiunta una ripartizione equa dei proventi tra i Paesi²²⁷. Infatti, per uno Stato con un *deficit* commerciale, la base imponibile calcolata con tale meccanismo non risulterebbe un'alternativa attraente. Ed inoltre, se la concorrenza fiscale dovesse rovinare anche il mercato delle sue esportazioni, un Paese meno sviluppato, che nell'ipotesi applicherebbe il principio di origine, potrebbe finire nella pratica a dover applicare il principio di destinazione, negando i crediti per le importazioni e, contemporaneamente, detassando o riducendo significativamente le aliquote sulle esportazioni. Uno scenario ancora peggiore potrebbe condurli addirittura a tassare esclusivamente il valore aggiunto sul consumo interno. Ciò è senz'altro spiacevole, in quanto molti Paesi meno sviluppati hanno adottato un'imposta sul valore aggiunto nella speranza che essa fornisca loro una buona fonte di entrate, fungendo da tributo sostitutivo delle tariffe all'importazione e migliorando di conseguenza anche la competitività sulle esportazioni, obiettivi che presuppongono l'attuazione di un'Iva a destinazione²²⁸.

Infine, un altro motivo per cui tanti Paesi seguono il principio della tassazione a destinazione è il c.d. "*tax transplantation*"²²⁹. La rapida

²²⁷ Cfr. M. KEEN – W. HELLERSTEIN, *Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT*, *cit.*, p. 365

²²⁸ Per un'analisi sugli effetti dell'Iva nei Paesi in via di sviluppo si cfr. M. KEEN, *VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries*, Working Paper n. 07/174, International Monetary Fund, 2007, *passim*; e M. KEEN, *Taxation and Development – Again*, Working Paper n. 12/220, International Monetary Fund, 2012, *passim*.

²²⁹ Cfr. A. COCKFIELD [ET. AL.], *Taxing Global Digital Commerce*, *cit.*, p. 75.

diffusione delle imposte sul valore aggiunto, a metà e verso la fine del XX secolo, ha coinvolto molti Stati i quali si copiarono, dalle rispettive discipline, gli aspetti fondamentali e le caratteristiche principali. E poiché il sistema Iva Europeo (il più influente tra le prime imposte sul valore aggiunto) e quello GST neozelandese (preso a modello per molte delle imposte sul valore aggiunto recentemente adottate nei paesi non OCSE) si basano sul principio di destinazione, la rapida diffusione dell'Iva ha significato rapida diffusione di imposte basate sulla tassazione a destinazione.

2. Evoluzione storica del requisito territoriale nei servizi elettronici a livello comunitario

L'elemento della territorialità è un profilo particolarmente complesso che ha richiesto molti ripensamenti ad aggiustamenti, come dimostrato dall'evoluzione della relativa disciplina, dalla Proposta della Commissione del 2000 sino alla Direttiva 2008/8/CE, frutto del *VAT Package 2008*. A causa della sua predominante valenza internazionale, il commercio elettronico ha richiesto misure fiscali frutto di un'intensa collaborazione fra diversi Stati, ed il lavoro parallelo del legislatore comunitario, per cercare di ottenere un sistema compatibile con quelli già esistenti nei Paesi membri, è stato lungo e tuttora non ha portato alla redazione di una disciplina definitiva²³⁰.

Questa considerevole complessità richiede, per migliorare l'intelligibilità della disciplina odierna, di ricostruire i momenti più significativi dell'evoluzione del sistema Iva sul fenomeno digitale.

²³⁰ Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico, cit.*, p. 171.

2.1. La Proposta di Direttiva COM (349) 2000

Il primo tentativo ufficiale di disegnare un sistema di applicazione dell'Iva sulle transazioni *e-commerce* è datato 7 giugno 2000. Quel giorno la Commissione Europea, tenuto conto della crescita di *Internet* come vettore del commercio internazionale e delle implicazioni fiscali causate dalla comparsa del commercio elettronico, ha presentato una proposta di modifica della Sesta Direttiva Iva (77/388/CEE) per quel che riguardava “il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici” (ossia, al fine di disciplinare alcuni servizi resi per via telematica)²³¹. Il progetto fu elaborato principalmente per evitare i problemi di *compliance* che la Direttiva 99/59/CE, sull'applicazione dell'Iva ai servizi di telecomunicazione, aveva presentato nel passato²³².

Questo provvedimento dev'essere giustificato per due ordini di ragioni: da un lato, per la subentrata necessità di regolamentare un settore – quello legato all'espansione dell'*e-commerce* – che, in larga parte, era gestito da soggetti economici extracomunitari, e quindi non influenzati dalla disciplina Iva; e dall'altro, per assecondare la tendenza semplificativa delle regole Iva che si era diffusa in quel determinato momento storico di avvicinamento al mercato unico²³³.

²³¹ Cfr. P. CENTORE, *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in *Corriere Tributario*, n. 29, 2000, p. 2093.

²³² Cfr. P. ROSSI MACCANICO, *Le nuove regole comunitarie per l'applicazione dell'Iva ai prestatori extracomunitari di servizi elettronici*, in *Il Fisco*, n. 34, 2002, p. 5428.

²³³ Per i problemi e gli aspetti tributari della Proposta si consiglia di cfr. F. SCOPACASA, *Le operazioni di e-commerce*, in *Corriere Tributario*, n. 9, 2001, p. 637 e ss.

Ed è proprio sotto il primo profilo (*i.e.* concorrenza degli operatori extracomunitari) che si inseriscono le modifiche suggerite dalla Commissione all'allora attuale sistema normativo di territorialità, che poneva come regola generale per i servizi il luogo di stabilimento del prestatore²³⁴. Quindi, come più volte ribadito, secondo questo principio generale tutte le operazioni per le quali non era prevista una norma derogatoria, se prestate da un soggetto *extra-UE* (ossia, non identificato ai fini del tributo nel territorio della Comunità), erano considerate “fuori campo Iva”. Diretta conseguenza, dettata da quest'assenza di tassazione dei soggetti passivi non comunitari, erano i problemi di distorsione della concorrenza in danno dei servizi simili prestati da soggetti passivi comunitari, invece, perfettamente imponibili. Pertanto, tale soluzione non risultava conforme al principio di neutralità concorrenziale²³⁵, in quanto non garantiva un'uniformità di trattamento tra identiche operazioni, operando una distinzione tra le diverse modalità (elettroniche o tradizionali) di prestazione delle stesse.

La suddetta proposta si serviva della tecnica qualificatoria in modo tale da riuscire ad attrarre nella giurisdizione fiscale dell'Unione la maggior parte delle transazioni di commercio elettronico²³⁶. In special modo, dopo aver qualificato le operazioni digitali come prestazioni di

²³⁴ Cfr. art. 9, par. 1, Direttiva 77/388; cfr. art. 7, terzo comma, D.P.R. 633/1972 (*ratione temporis*).

²³⁵ Cfr. A. COMELLI, *Il principio della neutralità fiscale nelle sue diverse accezioni con particolare riferimento al profilo concorrenziale*, in A. COMELLI, *Iva nazionale ed Iva comunitaria*, CEDAM, Padova, 2000, p. 302; si cfr. anche R. MICELI, *La territorialità iva nelle “operazioni telematiche”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2004, p. 586.

²³⁶ Cfr. G. CORABI, *E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea: riflessioni a margine delle proposte di modifica della VI Direttiva Iva*, in *Il Fisco*, n. 43, 2001, p. 13790.

servizi, invece che cessioni di beni, stabiliva il criterio per individuare il luogo della prestazione stessa; seppur senza inficiare il principale criterio di territorialità, la proposta introduceva comunque una normativa differente in grado di attrarre, le prestazioni di servizi elettroniche, a tassazione nello Stato membro dell'effettivo consumo.

L'art. 1, par. 1 della Proposta prevedeva, in particolare, che per i servizi prestati elettronicamente *«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»*.

Tutto ciò alla condizione necessaria che il servizio in oggetto venisse reso, in alternativa, da:

- un soggetto passivo stabilito nell'Unione Europea a un cliente stabilito fuori dall'Unione;
- un soggetto passivo stabilito nell'Unione Europea a soggetto passivo UE ma con sede in un altro Stato membro;
- un soggetto passivo *extra-UE* a persone stabilite nell'Unione²³⁷.

Non sono mancate le critiche alla metodologia utilizzata con questa tecnica legislativa, anche se in linea di principio la finalità che si è inteso realizzare può considerarsi tutto sommato accettabile²³⁸.

²³⁷ Cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., pp. 1008-1009.

²³⁸ Per le severe critiche si cfr. G. CORABI, *E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea*, cit., p. 13792.

Infatti, sul principio scelto per permettere l'applicazione dell'Iva ai servizi digitali, possiamo sicuramente affermare che esso si trovava perfettamente in linea con le conclusioni giunte dalla Conferenza di Ottawa, nella quale venne sancita la totale preminenza del luogo di effettivo consumo del bene o servizio per determinare in quale Stato possa sorgere la pretesa impositiva²³⁹.

In particolar modo, veniva modificato l'art. 9 della Sesta Direttiva²⁴⁰ per consentire agli Stati membri di tassare tutte le operazioni rese da soggetti comunitari quando fossero destinate al consumo interno, ed escluderle invece da imposizione quando fossero destinate a committenti ubicati al di fuori del territorio dell'Unione²⁴¹.

In deroga al primo paragrafo dell'art. 9, la Proposta introduceva quindi una tassazione dei servizi in oggetto basata sul luogo di residenza del cliente. Ciò accadeva per evitare fenomeni distorsivi della concorrenza in danno dei fornitori comunitari laddove il criterio impositivo generale si fosse tradotto nel luogo di residenza del prestatore. Questa modifica, per un verso, faceva in modo di evitare che tutti i servizi resi a soggetti comunitari, passivi e non, da operatori extracomunitari non sfuggissero all'imposizione nel territorio dell'Unione e, per l'altro, evitava l'imponibilità delle prestazioni rese da fornitori UE a soggetti extracomunitari²⁴². Ciononostante, essa non modificava l'imponibilità nel caso in cui il servizio fosse reso da un

²³⁹ *Supra*, Cap. I, § 3.1.

²⁴⁰ Viene aggiunta la lettera *f*) all'art. 9, paragrafo 2, Sesta Direttiva.

²⁴¹ Per un'attenta ricostruzione delle nuove regole proposte, si cfr. P. CENTORE, *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, cit., p. 2093 e ss.

²⁴² Cfr. G. MELIS, *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime d'imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2001, p. 719.

soggetto passivo stabilito nell'Unione ad un consumatore finale comunitario, lasciando così invariato il criterio territoriale della sede del fornitore²⁴³.

Va comunque evidenziato come, seppur il principio del luogo di effettivo utilizzo viene introdotto e riaffermato con convinzione più volte, nello stesso testo era prevista la possibilità che quest'ultimo potesse essere disatteso. Era difatti presente un'esplicita previsione normativa che consentiva a coloro (prestatori di servizio) i quali possedessero un numero identificativo Iva di essere tassati nel Paese di identificazione dell'operatore, in luogo di quello del consumo.

Nello specifico, la Proposta intendeva apportare delle modifiche agli artt. 22 e 24 della Direttiva²⁴⁴, introducendo un obbligo di registrazione ai fini Iva – per soggetti passivi *extra-UE* – “nello Stato Membro destinatario delle prestazioni di servizi”, se il volume d'affari raggiunto

²⁴³ Art. 1, n. 1, secondo comma, primo periodo, Proposta COM (349) 2000: «*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*».

²⁴⁴ All'art. 22, paragrafo 1, viene aggiunto quanto segue: «*f) Un soggetto passivo stabilito fuori della Comunità che fornisca servizi tramite mezzi elettronici come definito nell'articolo 9, paragrafo 2, lettera f), terzo trattino, a persone che non siano soggetti passivi stabilite nella Comunità, in misura superiore alla soglia prevista dall'articolo 24, paragrafo 2a, ha l'obbligo di registrarsi ai fini Iva nello Stato membro destinatario delle prestazioni di servizi*».

All'art. 24 viene aggiunto il seguente punto 2a): «*2a) Gli Stati membri accordano una franchigia ai fornitori di servizi di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera f) terzo trattino, quando questi soggetti passivi non effettuano altre prestazioni nella Comunità e la loro cifra d'affari annuale non supera i 100.000 euro*».

nel periodo d'imposta superasse l'ammontare di € 100.000²⁴⁵. Ai fini dell'applicazione della nuova disciplina Iva, l'assegnazione di questo numero di identificazione "speciale" faceva sì che l'operatore venisse considerato disporre di un "centro di attività stabile", nello Stato membro identificatore, per i servizi contemplati da tale nuova normativa.

Quest'ultima impostazione subì critiche severe da parte della dottrina. C'è chi sottolineava la presenza di ampi differenziali di aliquota presenti tra i vari Stati membri, con la conseguenza di dover obbligare i prestatori extracomunitari ad identificarsi nello Stato nel quale fornivano i propri servizi; c'è chi, invece, per mantenersi in linea con le esigenze semplificative, sosteneva di poter procedere alla mera integrazione della lett. e) dell'art. 9 con la radiodiffusione e le prestazioni fornite per via elettronica, lasciando alla lett. f) solamente la disciplina delle transazioni *business to consumer*²⁴⁶.

Inoltre, erano stati evidenziati alcuni difetti del sistema connessi all'introduzione di una soglia monetaria, sia in virtù della sua difficile verificabilità (a causa delle criticità incontrate nell'unificare tutte le informazioni riferite ad operazioni effettuate con privati consumatori)²⁴⁷, sia per la possibilità di una facile elusione attraverso lo *splitting* delle operazioni tra più società appartenenti allo stesso

²⁴⁵ Art. 1, n. 5, lett. b), Proposta COM 349/2000; cfr. G. CORABI, *E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea*, cit., p. 13793.

²⁴⁶ Cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 1010.

²⁴⁷ Cfr. P. MASPEL, *Criteri di territorialità delle transazioni on-line*, in *Forum fiscale*, dicembre 2000, p. 48.

gruppo d'impresе, sia, infine, per il permanere di situazioni distorsive²⁴⁸.

Ad onor del vero, benché non sia dato sapere su quali basi si sia fondata tale affermazione, l'Amministrazione italiana già aveva accolto una tesi simile, per effetti, emanando la Circolare 1977/1998²⁴⁹, con la quale aveva affermato «l'obbligo per il soggetto d'imposta nazionale di emettere autofattura ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per l'assolvimento dell'Iva afferente alla prestazione di servizio che ha ricevuto dal fornitore estero»²⁵⁰.

2.1.1. Alcune considerazioni a margine della Proposta

Una prima riflessione²⁵¹ riguarda sicuramente la formulazione del trattamento delle prestazioni di servizi che non è stata – con il provvedimento in parola – per niente semplificata.

Infatti, la definizione di tali servizi prevista dall'art. 9, par. 2, lett. e)²⁵² non è stata rinnovata, bensì è stata aggiunta una nuova lettera (“lett. f”) che aggiunge a sua volta un'ulteriore lista di servizi.

²⁴⁸ Ad esempio, la tassazione nel Paese d'origine, che trovava applicazione nel caso di operazioni *business-to-consumer* in cui le prestazioni fossero rese da operatori comunitari, diversamente da quanto accadeva invece nell'ipotesi in cui le stesse prestazioni fossero rese da soggetti *extra-UE*, per le quali si applicavano le aliquote dello Stato di stabilimento del destinatario del servizio.

²⁴⁹ Circ. del Ministero delle Finanze, 20 agosto 1998, n. 1977/v/sd.

²⁵⁰ Cfr. G. MELIS, *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE*, cit., p. 720.

²⁵¹ Considerazioni nate dalla lettura, in particolare, di G. CORABI, *E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea*, cit., p. 13792 e ss. e G. MELIS, *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE*, cit., p. 713 e ss.

²⁵² I servizi elencati nell'art. 9, paragrafo 2, lett. e), sono i seguenti: «[...]

La legislazione che si determina con questo approccio non è del tutto chiara; la formulazione che viene data al nuovo articolo crea delle problematiche legate soprattutto all'interpretazione di varie espressioni. Questo vale, ad esempio, per il termine “*computer services*” che può assumere significati diversi all'interno delle giurisdizioni fiscali degli Stati membri; allo stesso modo l'espressione “*similar services*” potrebbe dar luogo a situazioni di incertezza normativa, da un lato per l'applicazione della norma da parte delle autorità, dall'altro, e ancora più importante, per il rispetto della stessa da parte del contribuente²⁵³.

Nonostante la Proposta risponda alle esigenze avanzate dagli operatori economici e dagli esperti fiscali e sia adeguata ai principi fiscali dell'*e-commerce* sviluppati in sede OCSE dalla Conferenza di Ottawa, il sistema Iva proposto ha subito qualche rimprovero sul versante della perdita di “efficienza” e mancanza del requisito di “flessibilità”. A questo riguardo, soprattutto le imprese americane,

-
- *cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi;*
 - *prestazioni pubblicitarie;*
 - *prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni;*
 - *obblighi di non esercitare interamente o parzialmente una attività professionale, o un diritto di cui alla presente lettera e);*
 - *operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, ad eccezione della locazione di casseforti;*
 - *messa a disposizione di personale;*
 - *prestazioni di servizi rese dagli intermediari che agiscono in nome e per conto altrui, quando intervengono nelle prestazioni di servizi di cui alla presente lettera e) [...]».*

²⁵³ Su adempimenti e comportamenti tributari cfr. F. SCOPACASA, *Le operazioni di e-commerce*, in *Corriere Tributario*, n. 9, 2001, p. 640 e ss.

hanno criticato la scelta di obbligarle ad ottenere un numero identificativo di registrazione ai fini Iva, senza semplificare il carico burocratico che ciò comporta, etichettando la normativa europea come “discriminatoria”²⁵⁴.

Altra critica mossa alla Proposta, connessa con quest’ultimo aspetto, riguarda appunto il meccanismo di registrazione obbligatoria, a carico del prestatore, al superamento di una soglia sul volume d’affari (artt. 22 e 24). Dal combinato disposto del nuovo capoverso aggiunto dalla lett. f) e dell’art. 22, par. 2, lett. a) si potrebbe affermare che se è vero che al di sotto della soglia tutti i servizi resi sono di fatto esenti da imposta, è altrettanto corretto sostenere che viceversa tutte le operazioni tassabili non seguono il criterio del consumo, ma piuttosto quello del Paese di identificazione. Tale meccanismo, infatti, comporta l’imposizione di tutte le operazioni tassabili nel Paese di registrazione e, di contro, l’esenzione delle transazioni che vengono svolte al di sotto della soglia minima prevista; questo, come già sottolineato, porta alla possibilità di subire manovre fraudolente volte ad eludere l’imposta e, di conseguenza, porta ad una riflessione circa la reale *ratio* informatrice della clausola di sbarramento stessa.

L’obiettivo della disposizione è quello di esentare solo le operazioni che si ritiene poste in essere da organismi economici marginali, e viceversa attrarre a tassazione le operazioni che, per il consistente volume d’affari, sono ritenute collegate al mercato e al territorio dell’Unione. Tuttavia, tale collegamento territoriale è ravvisato solo grazie a presunzioni legislative e, in particolare, a prescindere da una qualsivoglia presenza fisica dell’operatore sul territorio; la nozione di collegamento adottata dall’Unione, quindi, si discosta sensibilmente dal concetto di centro di attività stabile di matrice comunitaria.

²⁵⁴ Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico*, cit., p. 173.

Dunque, queste considerazioni potrebbero portare un lettore impulsivo ad affermare che il criterio ribadito dal legislatore comunitario come fondamentale (imposizione nel luogo di effettivo utilizzo), sia stato in parte, e di fatto, disatteso a vantaggio di un'imposizione nel Paese di identificazione. Tuttavia, occorre osservare che con questo meccanismo si va verso la realizzazione di una tassazione delle operazioni di commercio elettronico all'interno dell'Unione Europea, pertanto l'espressione "Paese di consumo" va interpretata come l'intera giurisdizione comunitaria, indipendentemente dallo Stato membro che materialmente incassa l'ammontare dell'imposta.

Ultima breve riflessione, che è utile portare all'attenzione, ha ad oggetto il rispetto e l'attuazione del principio cardine della politica fiscale europea, ossia il principio di neutralità²⁵⁵. L'Iva, infatti, non dovrebbe creare discriminazioni in base alla modalità di effettuazione dell'operazione; ciò non si verificherebbe con la Proposta di modifica in questione, la quale non prevede un sistema applicabile in egual modo ai servizi forniti mediante mezzi elettronici o via *Internet* e alle cessioni di beni della stessa natura effettuate nelle forme più tradizionali.

Va infine rilevato che, anche se la Proposta in esame affronta numerose difficoltà, evitando che talune operazioni rese da operatori extracomunitari siano compiute senza assolvere l'imposta dovuta, non rimuove completamente le distorsioni alla concorrenza; esse permangono nel momento in cui il volume d'affari, per le operazioni svolte con consumatori finali, non superi la soglia prevista dalla

²⁵⁵ Chiaramente, concetto di "neutralità" da intendere non solo in senso soggettivo (quale indifferenza del consumatore tra acquistare da fornitori UE o *extra-UE*), ma anche in senso oggettivo (quale indifferenza nell'acquistare in prodotto in forma digitale o mediante mezzi tradizionali).

disciplina, ed anche laddove tale importo venga superato, poiché troverà comunque applicazione il criterio del luogo di registrazione, con la conseguenza che – a causa dei diversi regimi Iva tra uno Stato e l'altro – sarà forte la tentazione di stabilirsi negli Stati membri con l'aliquota applicabile più bassa²⁵⁶.

Sembra, quindi, più corretto il sistema in vigore per le vendite a distanza le quali, superato un certo ammontare, vengono tassate sempre nello Stato del consumatore; tuttavia un tale meccanismo creerebbe un decremento significativo del commercio elettronico verso l'Unione Europea a causa dell'impossibilità di gestire adempimenti Iva in molti Stati diversi²⁵⁷.

2.2. La Direttiva 2002/38/CE

Le osservazioni sopra riportate spiegano le sensibili modifiche apportate al testo della Proposta nel passaggio alla Direttiva 2002/38/CE – emanata unitamente al Regolamento 792/2002/CE avente ad oggetto i profili procedurali del nuovo regime – che ha trovato attuazione nel nostro ordinamento con il DLgs. 273/2003 (che ha apportato alcune modifiche all'art. 7, D.P.R. 633/72, sulla territorialità dell'imposta, nonché introdotto un nuovo art. 74-*quinquies* sugli obblighi del prestatore *extra-UE*). Con tale provvedimento l'Unione Europea ha voluto tener fede e dare una traduzione pratica ai

²⁵⁶ Cfr. G. MELIS, *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE, cit.*, p. 723.

²⁵⁷ Nuove proposte per far sì che lo Stato di identificazione ripartisca l'imposta sugli Stati membri dove realmente è avvenuto il consumo, sono apparse nella Nota del Segretario Generale del Consiglio, 29 novembre 2000, n. 13934. Sul punto si cfr. gli articoli apparsi su *Il Sole 24 Ore* del 3 giugno 2001, pp. 1 e 11.

principi fissati dall'OCSE in seno alla Conferenza di Ottawa del 1998 per la tassazione del commercio elettronico²⁵⁸.

Vengono definitivamente modificati i criteri di territorialità per le operazioni di commercio elettronico diretto e – con l'introduzione di alcune deroghe al regime generale dettato dall'art. 9, par. 1, Sesta Direttiva²⁵⁹ – viene perseguito l'intento di rendere uniforme il regime Iva applicabile alle prestazioni di servizi rese sia elettronicamente che tradizionalmente, estendendo l'ambito applicativo d'imposizione anche ai servizi resi da soggetti *extra-UE* all'interno del territorio comunitario.

Si tratta però di un regime transitorio, da applicare fino al 30 giugno 2006, data entro la quale il Consiglio dell'Unione Europea era tenuto a predisporre un sistema definitivo di tassazione del fenomeno, con la previsione di un'automatica proroga della disciplina prevista dalla Direttiva in esame, in caso contrario²⁶⁰.

Prima dell'entrata in vigore della Direttiva in esame, come sappiamo, ai servizi resi mediante mezzi elettronici si doveva applicare – in assenza di specifiche deroghe – la regola generale sulla territorialità prevista dall'art. 9, par. 1, Sesta Direttiva²⁶¹, collegato al “domicilio” o alla “residenza abituale” del prestatore²⁶².

²⁵⁸ Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico*, cit., p. 175.

²⁵⁹ Per la disciplina di questa nuova Direttiva sul regime Iva applicabile al commercio elettronico diretto si consiglia di cfr. C. GARBARINI, *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2003, p. 10485 e ss.

²⁶⁰ Cfr. D. MANDELLI, *Il regime della territorialità Iva del “commercio elettronico diretto”*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 2, 2004, p. 129 e ss.

²⁶¹ Nel nostro ordinamento prevista dall'art. 7, terzo comma, D.P.R. 633/1972.

²⁶² Di diverso avviso sembrava R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, Giuffrè Editore, Milano, 2002, p. 123, il quale riteneva applicabili alle “cessioni di beni virtuali” (quali, ad esempio, consultazioni di banche dati, trasmissione di libri, articoli,

Tale criterio, come abbiamo appena avuto modo di evidenziare, non garantiva la neutralità fiscale dell'imposta, tenuto conto che le operazioni in oggetto evitavano l'imposizione qualora venissero fornite da soggetti domiciliati o residenti all'estero, privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Al contrario, i servizi resi da fornitori ivi domiciliati o residenti erano sempre e comunque assoggettati all'imposta, ancorché effettuati nei confronti di consumatori extracomunitari, atteso che per luogo di prestazione dei servizi di commercio elettronico diretto, di radiodiffusione e televisione doveva intendersi il luogo in cui aveva sede il fornitore²⁶³.

L'obiettivo era quello di riuscire ad eliminare queste distorsioni della concorrenza ed assicurare il rispetto del principio di neutralità fiscale; per portarlo a compimento, quindi, il legislatore comunitario ha fissato nuove regole di carattere derogatorio per la determinazione della territorialità delle prestazioni di radiodiffusione, televisione e servizi resi tramite mezzi elettronici, collegato al "luogo di destinazione finale del servizio stesso".

L'ottica con la quale si è mossa la Direttiva in esame è quella della semplificazione, aggiungendo due punti all'art. 9 par. 2, lett. e)²⁶⁴ e una

servizi finanziari) i criteri di territorialità previsti – in deroga al criterio generale – dal successivo quarto comma, lett. d) e f).

²⁶³ Cfr. M. PEIROLO – A. DELLA CARITÀ, *E-commerce «diretto». Come cambia il regime Iva delle prestazioni di servizi on-line*, in *Rassegna fiscale internazionale*, 2004, p. 37; E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l'iva*, cit., p. 16563. Si cfr. anche a STUDIO «DEOTTO-MAGRINI-DAVID & ASSOCIATI» IN UDINE, *Le nuove regole IVA per l'e-commerce*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 11, 2004, p. 40.

²⁶⁴ Servizi di televisione e radiodiffusione; servizi resi attraverso mezzi elettronici (Allegato L).

particolare disposizione alla lett. f)²⁶⁵, ed introducendo nel corpo della Sesta Direttiva un nuovo articolo rubricato «*regime particolare per i soggetti passivi non stabiliti che prestano servizi informatici a persone non soggetti passivi*» (art. 26-*quater*), il quale prevede un “regime speciale”²⁶⁶ applicabile, in presenza di determinate condizioni, ai suddetti servizi prestati da soggetti passivi non stabiliti nell’UE a favore di consumatori finali comunitari (operazioni *business to consumer*)²⁶⁷.

Sicché, in ambito territoriale, il quadro appariva così delineato:

- Il luogo delle prestazioni di servizio indicate dalla lettera e), rese a committenti localizzati fuori dal territorio dell’Unione o a soggetti passivi stabiliti nell’Unione, ma comunque fuori dallo Stato del fornitore, era quello in cui il destinatario aveva stabilito la sede della sua attività economica o aveva costituito un centro di attività stabile per il quale si era avuta la prestazione di servizi o, in mancanza, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Ne derivava – e ne deriva tuttora – che: a) se il destinatario era stabilito fuori dal territorio UE, l’operazione non era imponibile e l’imposta

²⁶⁵ «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».

²⁶⁶ Sul “regime speciale” cfr. R. MICHIELETTO, *Il commercio elettronico e l’Iva*, cit., pp. 2463-2466 e pp. 2484-2488.

²⁶⁷ Cfr. V. MERCURIO, *Brevi considerazioni sull’applicazione dell’iva alle attività di commercio elettronico dopo il d.lgs. N. 273 del 2003*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 2005, p. 10317.

non trovava applicazione; *b)* se il destinatario era soggetto passivo di un altro Stato membro si considerava il luogo della sede del destinatario della prestazione;

- Il luogo delle prestazioni di servizi indicate nella lettera *e)*, rese a persone non soggetti passivi, domiciliate o abitualmente residenti nell'Unione, rimaneva regolato dal criterio generale di residenza del prestatore del servizio. Perciò, se il consumatore finale era residente in un altro Stato membro, e la prestazione veniva resa da un soggetto UE, rilevava la sede del fornitore;
- Il luogo delle prestazioni di servizi fornite da un soggetto passivo *extra-UE*, nel senso precisato dalla nuova lettera *f)*, coincideva con il luogo in cui «*la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente*»²⁶⁸.

In quest'ultimo caso trovava facoltativa applicazione il regime speciale previsto dall'art. 26-*quater* della Sesta Direttiva²⁶⁹ – introdotto per evitare la registrazione in ognuno dei Paesi UE in cui veniva effettuata una prestazione e, quindi, con l'obiettivo di semplificare gli adempimenti degli obblighi fiscali agli «operatori che forniscono servizi tramite mezzi elettronici, che non sono stabiliti nella Comunità e non devono esservi altrimenti identificati ai fini fiscali»²⁷⁰ – che concedeva al soggetto passivo non stabilito la possibilità di dichiarare ad uno Stato membro di identificazione l'inizio o la cessazione delle sue attività in qualità di soggetto passivo, o eventuali cambiamenti che avessero fatto venir meno i requisiti per l'applicazione del regime

²⁶⁸ Sul quadro in tema di territorialità si cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 1011.

²⁶⁹ Ora artt. 357-369, Direttiva 2006/112/CE.

²⁷⁰ Cfr. considerando n. 5, Direttiva 2002/38/CE.

speciale. In seguito a tale dichiarazione, presentata per via telematica, l'Amministrazione finanziaria dello Stato membro scelto provvedeva ad attribuire un numero identificativo ai fini Iva, sempreché venissero rispettati alcuni requisiti oggettivi e soggettivi. Dal punto di vista oggettivo, l'operazione doveva rientrare tra i “servizi prestati mediante mezzi elettronici”; dal punto di vista soggettivo, tali operazioni dovevano essere svolte da “un soggetto passivo non stabilito” (ossia, un soggetto «che non ha fissato la sede della propria attività economica né ha costituito un centro di attività stabile nel territorio della Comunità né è tenuto altrimenti a identificarsi ai fini fiscali ai sensi dell'art. 22») ²⁷¹.

A questo punto, il prestatore di servizi extracomunitario era obbligato, per ogni operazione posta in essere nell'Unione Europea, a liquidare l'imposta secondo l'aliquota vigente nello Stato membro ove era stabilito il consumatore ²⁷²; l'imposta veniva assolta nello “Stato membro di identificazione” del prestatore, che aveva l'onere di restituire quanto ricevuto al Paese di residenza del committente, secondo una sorta di meccanismo di “compensazione” ²⁷³. Al soggetto passivo non stabilito, che si avvaleva del regime in parola, non era poi nemmeno concesso detrarre l'imposta assolta a monte ma doveva esclusivamente versare l'Iva sulle vendite nello Stato di registrazione; era però concessa la possibilità di beneficiare del rimborso dell'Iva

²⁷¹ Cfr. V. MERCURIO, *Brevi considerazioni sull'applicazione dell'iva*, cit., p. 10375.

²⁷² Per approfondimenti dettagliati sugli adempimenti e le modalità di applicazione della disciplina ex art. 26-*quater* si cfr. M. DI PACE, *Commercio elettronico: verso una nuova regolamentazione dell'Iva*, in *Il Fisco*, n. 28, 2002, p. 4482 e ss.; si cfr. anche a P. ROSSI MACCANICO, *Le nuove regole comunitarie per l'applicazione dell'Iva*, cit., p. 5430.

²⁷³ Per approfondimenti si cfr. A. MONTI, *La direttiva sul regime iva applicabile al commercio elettronico*, cit., p. 152 ss.

sugli acquisti previsto dalla Direttiva 86/560/CEE (Tredicesima Direttiva)²⁷⁴.

Tale disciplina Iva, introdotta dalla Direttiva *de qua*, apre la via ad un originale sistema di applicazione di un'imposta sul consumo, infatti essa attribuisce precise responsabilità per l'applicazione e la riscossione dell'imposta in capo ad operatori che non hanno nemmeno un *nexus* con la giurisdizione che impone l'applicazione del tributo. Viene stabilito un precedente assolutamente innovativo in materia di territorialità della tassazione indiretta²⁷⁵, anche alla luce del fatto che più di 100 Paesi al mondo hanno adottato ed applicano l'Iva o altre simili forme di imposizione sui consumi²⁷⁶.

Vedremo a breve come questo sistema, denominato VoES – *VAT On E-Services*, è stato recentemente superato dal sistema MOSS – *Mini One Stop Shop*, comprensivo anche degli operatori stabiliti nella Comunità ma non nello Stato membro di consumo, e nel quale i soggetti extracomunitari già iscritti sono stati trasferiti automaticamente.

²⁷⁴ Nel nostro ordinamento il rimborso è consentito mediante presentazione di apposita istanza *ex art. 38-ter*, D.P.R. 633/1972. Sul punto cfr. M. PEIROLO – A. DELLA CARITÀ, *Prestazioni di servizi rese on-line: il nuovo regime IVA*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 19, 2003, p. 43; e cfr. D. RAVIOLA, *Commercio elettronico*, *cit.*, p. 5762.

²⁷⁵ In proposito, occorre considerare un certo filone di dottrina statunitense (cfr. G. HUFBAUER, *Mutating Tax Incentives: How Will the FSC Drama End?*, in *Tax Notes Int'l*, 15 aprile 2002, 2002 WTD 76-5, p. 177) secondo la quale la distinzione tra imposte dirette ed indirette sarebbe piuttosto obsoleta. Pertanto, l'Iva europea potrebbe essere vista come imposta sul valore aggiunto costituita dai salari e dal profitto delle imprese, e quindi sarebbe un'imposta diretta sulle imprese stesse.

²⁷⁶ Cfr. P. ROSSI MACCANICO, *Le nuove regole comunitarie per l'applicazione dell'Iva*, *cit.*, p. 5426.

2.2.1. Il DLgs. 273/2003 di recepimento della Direttiva

Il DLgs. n. 273 del 2003, nel dare attuazione alle norme sopra indicate, ha apportato alcune modifiche all'art. 7 del D.P.R. 633/72 ed ha inserito l'art. 74-*quinquies* al testo del decreto stesso (recante «*disposizioni per i servizi resi tramite i mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta*»), che rende operativo in Italia il “regime speciale” per i soggetti non UE²⁷⁷.

Prima di analizzare le novità introdotte nell'ambito territoriale delle prestazioni elettroniche²⁷⁸, è utile rammentare che l'art. 7 del D.P.R. Iva italiano è strutturato in un principio generale, contenuto nel terzo comma, ed in una serie di eccezioni a suddetto principio, disposte dal successivo quarto comma, riguardanti diverse categorie di prestazioni di servizi²⁷⁹. La regola generale collega il presupposto territoriale al domicilio o alla residenza del prestatore nello Stato, ovvero all'eventuale stabile organizzazione nel territorio dello Stato per gli operatori esteri. Diversamente, per alcune specifiche prestazioni di servizi elencate espressamente al quarto comma, valgono altri criteri²⁸⁰.

²⁷⁷ Cfr. V. MERCURIO, *Brevi considerazioni sull'applicazione dell'iva*, cit., p. 10373.

²⁷⁸ Con riguardo a tale profilo cfr. P. ADONNINO, *Attuazione nell'ordinamento interno della direttiva 2002/38/CE in tema di regime dell'Iva applicabile ai servizi di radiodiffusione e televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8, 2004, pp. 803-822.

²⁷⁹ Cfr. C. GARBARINI, *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 10486.

²⁸⁰ Quali, ad esempio, il luogo in cui è situato il bene immobile (per le prestazioni di servizi relative ai beni immobili), il luogo di residenza del committente, il luogo di effettuazione della prestazione, ecc.

Inoltre, nel caso in cui le i servizi rientrino tra quelli elencati nell'art. 40 del D.L. n. 331/1993, e siano rispettati i requisiti soggettivi previsti dallo stesso decreto, troveranno applicazione le disposizioni dell'Iva intracomunitaria²⁸¹.

In deroga al regime generale della territorialità delle prestazioni di servizi, con il DLgs. 273/2003 sono state integrate le lett. d) ed f) del quarto comma dell'art. 7, D.P.R. 633/72 e aggiunte, altresì, le lettere f-ter) ed f-quater)²⁸². In particolare, per effetto della nuova lett. d) i servizi di *e-commerce* e i servizi di teleradiodiffusione si considerano effettuati nel territorio dello Stato a condizione che siano resi a committenti residenti o domiciliati in Italia e sempreché gli stessi non vengano utilizzati in territorio extracomunitario²⁸³.

Detta disposizione deve essere correlata alla nuova lettera f-ter) (introdotta dall'art. 1, comma 1, lettera c), DLgs. n. 273/2003), in base alla quale «*le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti non soggetti passivi d'imposta nello Stato, si considerano ivi effettuate*».

Questa previsione, simmetrica rispetto a quella contenuta nella nuova lett. f) per i servizi elettronici prestati da fornitori italiani a committenti privati extracomunitari, è volta ad evitare che le prestazioni in parola siano disciplinate dalla deroga basata sul luogo di

²⁸¹ Cfr. STUDIO «DEOTTO-MAGRINI-DAVID & ASSOCIATI» IN UDINE, *Le nuove regole IVA per l'e-commerce*, cit., p. 41.

²⁸² Sul punto si consiglia la lettura di A. SANTI, *Completate le regole iva per il commercio elettronico*, in *L'IVA*, n. 12, 2003, p. 932 e ss.

²⁸³ Cfr. M. PEIROLO, *La nuova disciplina della territorialità dei servizi di e-commerce*, in *Azienda & Fisco*, n. 24, 2003, p. 1091; cfr. anche D. MANDELLI, *Il regime della territorialità Iva del "commercio elettronico diretto"*, cit., p. 130.

utilizzazione del servizio (di cui alla lett. d)), nel caso in cui il privato consumatore fosse italiano ed il fornitore un soggetto non UE.

Sebbene non espressamente modificata o integrata, anche la lett. e) ha subito un'automatica variazione a causa del richiamo che opera alle prestazioni di servizi di cui alla precedente lett. d)²⁸⁴. Di conseguenza, nel caso di una prestazione di servizio elettronica resa a un committente comunitario identificato ai fini Iva nel proprio Paese di residenza, essa si considererà territorialmente rilevante in tale Stato; se invece il committente è un privato consumatore, il prestatore italiano deve emettere fattura con addebito dell'Iva italiana²⁸⁵. In tal caso continuerà ad essere rilevante lo *status* del committente: se il committente è un privato consumatore, il prestatore nazionale è tenuto ad emettere fattura applicando l'aliquota Iva italiana; se il committente è un soggetto passivo Iva, l'operazione non si considera effettuata in Italia e l'Iva sarà versata nello Stato membro del committente mediante il sistema del *reverse-charge*²⁸⁶.

Se ne deduce che i servizi fruiti nell'ambito del territorio nazionale devono essere ivi tassati, indipendentemente dalla loro origine. Viceversa, quando il medesimo servizio sia stato reso nei confronti di un committente extracomunitario – consumatore finale o soggetto passivo che sia – esso sarà da considerarsi “fuori campo Iva”.

Tale principio dovrebbe consentire di superare le distorsioni del mercato e assicurare la neutralità fiscale che la precedente normativa –

²⁸⁴ Cfr. STUDIO «DEOTTO-MAGRINI-DAVID & ASSOCIATI» IN UDINE, *Le nuove regole IVA per l'e-commerce*, cit., p. 43.

²⁸⁵ Cfr. M. PEIROLO, *La nuova disciplina della territorialità dei servizi di e-commerce*, in *Azienda & Fisco*, n. 24, 2003, p. 1094.

²⁸⁶ Cfr. D. MANDELLI, *Il regime della territorialità Iva del “commercio elettronico diretto”*, cit., p. 131.

specialmente l'art. 7, quarto comma, D.P.R. 633/72 – non assicurava. Giova ancora una volta ricordare che, la precedente disciplina consentiva agli operatori commerciali stabiliti fuori dall'Unione di fornire prestazioni di servizi in Italia senza dover assolvere nessuna imposta, mentre, all'opposto, gli operatori nazionali dovevano applicare le aliquote Iva italiane a tutte le prestazioni di servizio svolte, comprese quelle effettuate in favore di soggetti stabiliti fuori dalla Comunità²⁸⁷.

Pertanto, l'intento perseguito, prima dal legislatore comunitario (con la Direttiva 2002/38/CE) e successivamente da quello italiano (con il suo recepimento), è quello di uniformare il regime Iva applicabile alle prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici a quelle fornite mediante mezzi tradizionali, estendendo l'ambito di applicazione dell'imposta anche ai servizi resi da soggetti extracomunitari all'interno del territorio dell'Unione.

2.3. La Direttiva 2008/8/CE

Come appena evidenziato, questo piano di riforme avviato dalla Direttiva 2002/38/CE ha sconvolto i criteri precedenti su cui si basava il sistema Iva per la delimitazione territoriale delle prestazioni di servizi nelle operazioni tra soggetti passivi; la regola generale, che fino a tale momento collegava il presupposto territoriale dell'imposta al luogo di stabilimento del prestatore, ha dovuto cedere il passo al criterio opposto, il quale dà rilevanza al luogo ove si trova il destinatario del bene o servizio.

Tuttavia, tale evoluzione normativa, dalla Direttiva 2002/38/CE alla Direttiva 2006/112/CE, aveva introdotto un sistema “duale” che

²⁸⁷ Cfr. M. PEIROLO – A. DELLA CARITÀ, *Prestazioni di servizi rese on-line*, cit., p. 37.

disciplinava diversamente il presupposto territoriale in base al tipo di *business model* che assumeva la transazione in oggetto (*B2B* o *B2C*)²⁸⁸, quindi ne risultava una disciplina innovativa ma frammentaria, a causa dell'insufficiente omogeneità tra le regole esistenti e della loro scarsa attitudine alla complessità che il fenomeno *e-commerce* rappresenta in ambito territoriale²⁸⁹.

Quindi, il 12 febbraio 2008, a breve distanza dall'introduzione della Direttiva 2006/112/CE, sulla base di queste motivazioni, il Consiglio dell'Unione Europea ha adottato un'ulteriore Direttiva²⁹⁰ ispirata ad esigenze di semplificazione e razionalizzazione del sistema Iva sul commercio elettronico.

Tale Direttiva rappresenta l'elemento centrale sul quale si impostano i nuovi criteri di determinazione del presupposto territoriale dell'imposta, ed attorno al quale ruota interamente il rinnovato sistema Iva: con decorrenza dal 1 gennaio 2010, il luogo di "effettivo consumo" diventa il principio dominante per tutte le prestazioni di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi resi mediante mezzi elettronici.

La *ratio* che ha spinto il legislatore comunitario si ritrova direttamente all'interno della Direttiva stessa, ove, al fine di introdurre la tassazione a destino, vengono individuati due principi fondamentali

²⁸⁸ Cfr. C. LA VALVA, *Il nuovo regime della territorialità dell'Iva nei servizi digitali. La prospettiva italiana*, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), *op. cit.*, p. 156.

²⁸⁹ Si cfr. il considerando n. 1 della Direttiva 2008/8/CE (*supra*, nota 182).

²⁹⁰ CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2008/8/CE, 12 febbraio 2008, recepita nell'ordinamento italiano con il DLgs. 18/2010.

con riferimento ai servizi “generici”²⁹¹. Con riguardo alle prestazioni di servizi riconducibili al *business model B2B*, è previsto che il Paese in cui il committente ha fissato la sede della propria attività è inteso come il luogo dove si ritiene effettuata l’operazione, a prescindere dal Paese di stabilimento del prestatore e dalla categoria cui sono ricondotti i servizi forniti²⁹². Viceversa, è previsto che tutte le prestazioni di servizi rese in regime *B2C*, ossia rese a soggetti privati non passivi, siano tassate nel Paese in cui è fissata la sede dell’attività economica del fornitore del servizio²⁹³.

In sostanza, il criterio generale di territorialità collegato al domicilio o alla residenza del prestatore continua a trovare applicazione solamente per i servizi elettronici intracomunitari, che siano resi da un soggetto passivo nei confronti di committenti, non soggetti passivi, residenti in un diverso Stato membro²⁹⁴.

²⁹¹ Cfr. C. LA VALVA, *Il nuovo regime della territorialità dell’Iva nei servizi digitali. La prospettiva italiana*, cit., p. 157; si cfr. anche G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 1013.

²⁹² Cfr. Art. 2, Direttiva 2008/8/CE che modifica l’art. 44, Direttiva 2006/112/CE per ciò che riguarda i criteri di collegamento delle prestazioni *B2B*, prevedendo anche dei criteri sussidiari: «*Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione.*».

²⁹³ Cfr. la modifica dell’art. 45, Direttiva 2006/112/CE, che prevede criteri di collegamento sussidiari in sostanza uguali a quelli delineati per l’articolo precedente.

²⁹⁴ Cfr. P. PARISI, *La territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “business to consumer”*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 2, 2010, p. 12.

Siffatto criterio di collegamento ai fini Iva presta però il fianco ad alcuni possibili profili di criticità, uno dei quali rappresentato dalla realistica possibilità di creare situazioni di distorsione alla concorrenza delle imprese nel mercato interno.

Ciò determina uno svantaggio competitivo per tutte le imprese che operano in regime *B2C* e sono stabilite in Stati membri che applicano aliquote Iva elevate, determinando di conseguenza una “migrazione” verso i Paesi in cui la tassazione indiretta appare più vantaggiosa; vale a dire che gli operatori che prestano i propri servizi per via telematica possono facilmente stabilire la sede della propria attività economica in uno Stato membro che applica un’aliquota Iva più conveniente²⁹⁵, influenzando direttamente sul prezzo dei beni ceduti e dei servizi prestati²⁹⁶.

Specialmente considerato che nel commercio elettronico diretto tale spostamento risulta particolarmente agevolato dalla totale dematerializzazione dei beni e dei servizi scambiati, tanto che, con l’utilizzo di tecnologie adeguate (*i.e.* operare attraverso un *server* installato nello Stato membro designato), l’impresa facilmente può costituire una stabile organizzazione laddove le aliquote Iva applicate sono più basse.

²⁹⁵ Attualmente le aliquote Iva variano dal 17% del Lussemburgo al 27% dell’Ungheria.

²⁹⁶ Si cfr. le condivisibili considerazioni di De Luca sul profilo in esame. Esso osserva che «a fronte di questa scelta, si apre per l’operatore comunitario un ampio ventaglio di scelte, sul Paese fiscalmente più conveniente nel quale stabilirsi [...] e la qual cosa non è di poco conto se si considera la facilità con cui un soggetto che opera nel commercio elettronico può trasferirsi all’estero». Cfr. A. DE LUCA – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, n. 11, 2004, pp. 1595-1596.

È ora facile comprendere le ragioni che hanno portato ad introdurre – con l’art. 5 della Direttiva 2008/8/CE – il principio di tassazione nel luogo di stabilimento del destinatario del servizio per tutte le prestazioni di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed i servizi resi mediante mezzi elettronici²⁹⁷, con decorrenza dal 1 gennaio 2015.

Un tale trattamento fiscale risulta pienamente conforme ad uno dei principi fondamentali in ambito Iva, ovvero sia il conseguimento del suo gettito nello Stato membro di effettivo consumo del bene o servizio, e garantisce condizioni di parità tra operatori comunitari ed extracomunitari, senza attribuire ad alcuno di essi qualsiasi tipo di vantaggio competitivo²⁹⁸.

Per completezza va evidenziato come, ancora una volta nell’ottica di semplificazione e razionalizzazione del sistema Iva europeo e sempre a decorrere dal 1 gennaio 2010, grazie alla Direttiva 2008/9/CE anche le pratiche di rimborso dell’imposta versata in un altro Stato membro hanno subito una sensibile riduzione a livello quantitativo²⁹⁹.

Quest’ultima Direttiva è intervenuta profondamente in materia di rimborsi dell’Iva assolta, negli Stati membri dell’Unione Europea, da soggetti non residenti nel territorio della Comunità. L’intento perseguito era quello di consentire agli operatori extracomunitari di ottenere tale rimborso entro dei termini accettabili, perseguendo così il principio della neutralità fiscale, in particolare velocizzando la

²⁹⁷ Identificati con l’acronimo *TBES* – *Telecommunication, Broadcasting and Electronic Services*.

²⁹⁸ Cfr. C. LA VALVA, *Il nuovo regime della territorialità dell’Iva nei servizi digitali. La prospettiva italiana*, cit., p. 158.

²⁹⁹ Cfr. P. PARISI, *La territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “business to consumer”*, cit., p. 12.

procedura con l’inserimento dell’obbligo di utilizzazione di mezzi elettronici in tutte le varie fasi della procedura³⁰⁰.

In breve, dal 1 gennaio 2010, ogniqualvolta un soggetto renderà prestazioni o servizi nell’ambito dell’Unione Europea ad un committente soggetto passivo Iva nello Stato in cui lo stesso è stabilito, proprio per carenza del presupposto territoriale, dovrà emettere fatture “fuori campo Iva” e segnalare con nuovi modelli Intrastat i dati completi dei clienti a cui hanno fornito tali servizi³⁰¹.

2.3.1. Il c.d. *destination principle* per i servizi TBES

Ricapitolando, due sono i criteri che, con la Direttiva in parola, intervengono nella fase di individuazione della territorialità dell’operazione (che dipendono dal soggetto nei cui confronti è resa la prestazione) e che rappresentano le regole generali sul presupposto territoriale dell’Iva nelle prestazioni di servizi.

Sulla base dei presupposti indicati nei “considerando”, la Direttiva stabilisce che nelle prestazioni di servizi rese tra soggetti passivi Iva, che agiscono in quanto tali, il luogo rilevante ai fini di determinare il sorgere dell’imposta è quello in cui il committente ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile

³⁰⁰ Sul punto si cfr. l’approfondita analisi di S. CHIRICHIGNO – M. DIMONTE, *Il recepimento delle disposizioni della direttiva 2008/9/CE in materia di rimborso dell’IVA assolta in uno Stato membro dai soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5, 2010, pp. 625-659.

³⁰¹ Quadro normativo schematizzato è offerto da R. FANELLI, *Le nuove regole per i rimborsi ai non residenti*, in *L’IVA*, n. 3, 2010.

organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione.

In senso contrario, attraverso la modifica dell'art. 45 della Direttiva 2006/112/CE, è stato stabilito che il luogo delle prestazioni di servizi *B2C* è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In assenza di tale sede o della stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore.

Per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e forniti per via elettronica (in particolare quelli di cui all'Allegato II) resi a persone che non sono soggetti passivi, il luogo della prestazione è quello in cui tale persona è stabilita oppure ha il domicilio o la residenza abituale. Tuttavia agli Stati membri è concesso di considerare il luogo delle prestazioni di un tale servizio o di tutti tali servizi, situato al di fuori della Comunità, come se fosse situato all'interno del loro territorio qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione abbiano luogo all'interno del loro territorio, e viceversa³⁰².

È quindi prevista, per i servizi in parola, una deroga ai due criteri introdotti per la determinazione del presupposto territoriale: per suddette prestazioni, infatti, le regole generali del destinatario (*business*

³⁰² Artt. 58 e 59-*bis*, Direttiva 2006/112/CE come modificati dall'art.5, Direttiva 2008/8/CE. Cfr. L. FIACCOLA, *La rilevanza del luogo di prestazione dei servizi secondo la Direttiva 2008/8/CE*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 12, 2008, p. 19.

to business) o del Paese di stabilimento del prestatore (*business to consumer*) vengono sostituite dal criterio del “luogo di utilizzo”, meglio detto *destination principle*³⁰³.

Già dal 1 gennaio 2015, l’art. 5 della Direttiva 2008/8/CE, per effetto delle modifiche apportate all’art. 58 della Direttiva 2006/112/CE, ha ridefinito i criteri di individuazione del luogo impositivo dei servizi in questione, estendendo ai rapporti *B2C* le regole già attualmente applicabili alle prestazioni di servizi generiche scambiate nell’ambito nei rapporti *B2B*³⁰⁴.

Successivamente, la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea del Regolamento 1042/2013/UE³⁰⁵ – integrativo e modificativo del Regolamento 282/2011/UE, per quanto riguarda la territorialità delle prestazioni di servizi³⁰⁶ – ha dotato il sistema di molte definizioni utili a facilitare l’applicazione uniforme delle sopracitate modifiche che dal 2015 hanno interessato i criteri di localizzazione ai fini Iva delle prestazioni *TBES*³⁰⁷. Infatti, uno dei passaggi fondamentali per poter correttamente individuare l’ambito territoriale nel quale dover applicare l’imposta, è costituito dall’identificazione

³⁰³ Cfr. P. PARISI, *La territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “business to consumer”*, cit., p. 14.

³⁰⁴ Cfr. S. PELLEGRINI, *Rassegna di giurisprudenza – Il principio di territorialità nell’imposta sul valore aggiunto (2000-2016)*, cit., p. 2228.

³⁰⁵ Cfr. M. LAMENSCH – E. TRAVERSA – S. VAN THIEL (a cura di), *Value Added Tax and the Digital Economy*, cit., p. 49 e ss.

³⁰⁶ In dottrina si cfr. R. RIZZARDI, *Il regolamento di applicazione del sistema comune IVA: come e perché*, in *Corriere Tributario*, n. 17, 2011, p. 1373 e ss.

³⁰⁷ Un riepilogo riassuntivo sulle presunzioni, assolute e relative, introdotte è offerto da P. CENTORE, *Territorialità dell’Iva per i servizi digitali: la disciplina delle presunzioni*, in *Corriere Tributario*, n. 45, 2014, p. 3472 e ss.

delle parti nelle transazioni telematiche; e sotto questo profilo è stato introdotto l'obbligo per i prestatori di servizi digitali di verificare lo *status*, la qualità e il luogo di localizzazione del destinatario³⁰⁸.

L'art. 5, al fine di perseguire l'obiettivo finale della Direttiva – ovvero «modernizzare e semplificare il funzionamento del sistema comune di Iva³⁰⁹» – ha, in definitiva, voluto estendere il “regime speciale” anche alle operazioni *business to consumer* svolte in ambito europeo, regime già introdotto dalla Direttiva 2002/38/CE con riguardo ai servizi forniti da operatori extracomunitari a soggetti passivi UE³¹⁰.

2.3.2. Il recepimento nell'ordinamento italiano della tassazione a destinazione

Seppure adottate nel febbraio 2008 ed entrate in vigore il 1 gennaio 2010, le Direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE sono rimaste prive di un provvedimento di trasposizione nell'ordinamento italiano sino alla pubblicazione, con effetto retroattivo al 19 febbraio 2010, del DLgs. n. 18/2010; ancorché l'Agenzia delle Entrate aveva tentato di rimediare alla carenza normativa ricordando con una Circolare³¹¹ che la nuova

³⁰⁸ Sul punto si cfr. le analisi di S. FICOLA – B. SANTACROCE, *Il commercio elettronico: identificazione del prestatore e del committente*, in *Corriere Tributario*, n. 15, 2012, pp. 1148-1149; e M. BALZANELLI, *MOSS: criticità e situazioni specifiche nel nuovo meccanismo di tassazione a destino*, in *Corriere Tributario*, n. 42, 2014, p. 3250 e ss.

³⁰⁹ Cfr. considerando n. 2, Direttiva 2008/8/CE.

³¹⁰ Si vedano a riguardo le modifiche apportate al Titolo XII, Capo 6, sezioni 1 e 2 della Direttiva 2006/112/CE. Sul punto cfr. A. BAL, *EU VAT: New Rules on B2C Supplies of Digital Services from 2015*, in *European Taxation*, Vol. 54, Issue 7, 2014, pp. 300-306.

³¹¹ Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate, 31 dicembre 2009, n. 58/E.

disciplina, benché non recepita, si rendeva comunque applicabile a partire dal gennaio del 2010³¹².

Prima che la Direttiva 2008/8/CE fosse recepita nell'ordinamento interno italiano la territorialità dei servizi “generici” si rintracciava nell'art. 43 della Direttiva 2006/112/CE: *«Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale»*.

Di conseguenza, il D.P.R. 633/72 in vigore fino al 31 dicembre 2009, all'art. 7-ter, recitava così: *«Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva»*.

Con il provvedimento attuativo della Direttiva 2008/8/CE, le disposizioni riguardanti la territorialità delle operazioni rilevanti ai fini Iva, contenute nel D.P.R. 633/72, sono state completamente rinnovate: in special modo, per le prestazioni di servizi rese al di fuori della Comunità, il presupposto territoriale – basato fino al 31 dicembre 2009

³¹² Cfr. P. CENTORE, *La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento delle Direttive UE*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 2, 2010.

sulla tassazione nel Paese in cui era stabilito il prestatore – viene rivisto attraverso l'introduzione di una doppia regola in funzione della qualifica del destinatario del bene o del servizio (*business* ovvero *consumer*)³¹³.

La ristrutturazione operata dal DLgs. 18/2010 coinvolge tutto il settore riguardante la territorialità delle operazioni contenuta ora negli articoli da 7 a 7-*septies* del D.P.R. Iva italiano; per quel che interessa la nostra analisi, è opportuno richiamare all'attenzione solamente l'art. 7-*sexies* che disciplina – in deroga all'art. 7-*ter*, primo comma, lett. b) – la territorialità di particolari tipologie di servizi prestati a soggetti non passivi dell'imposta (sia comunitari che extracomunitari).

Tale articolo (insieme all'art. 7-*septies*, che riferisce le sue deroghe ai soli soggetti extracomunitari) contiene al suo interno una serie di deroghe che hanno efficacia limitatamente ad alcune operazioni svolte in regime *B2C*.

I servizi elettronici e telematici sono regolati dalla lett. f) e g), in relazione alle prestazioni rese nei confronti di soggetti non passivi comunitari ed extracomunitari, emendati con l'entrata in vigore delle norme contenute nel Regolamento 282/2011/UE³¹⁴. Come già detto, l'attuazione dell'art. 5, Direttiva 2008/8/CE ha ridefinito i criteri di individuazione del luogo impositivo di tali servizi, estendendo alle operazioni *business to consumer* le regole già applicabili alle prestazioni di servizi “generiche” rese in regime *B2B*. La nuova disciplina italiana dei servizi digitali, in vigore dal 2015, estende il

³¹³ Cfr. P. CENTORE, *La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento delle Direttive UE*, cit.

³¹⁴ Per approfondire l'analisi dell'art. 7-*sexies*, lett. f) e g) si cfr. P. CENTORE (a cura di), *Codice Iva Nazionale e Comunitaria*, Wolters Kluwer, Milano, Ed. III, 2015, pp. 247-253; e cfr. D. MANCA – F. MANCA, *IVA: il presupposto della territorialità*, op. cit., p. 349 e ss.

principio di tassazione a destinazione a tutte le prestazioni, indipendentemente dal fatto che esse siano rese ad un soggetto passivo o ad un consumatore finale; questo è reso possibile grazie alla facoltà concessa di aderire al regime speciale del MOSS di cui all'art. 74-*quinquies* del D.P.R. 633/72.

Dal 1° gennaio 2015, quindi, anche le prestazioni di servizi digitali rese a soggetti che agiscono in qualità di privati consumatori ai fini Iva, saranno considerate imponibili nel Paese del committente a prescindere dal luogo in cui è stabilito il prestatore (Paese UE o *extra-UE*)³¹⁵.

Un'eccezione è poi stata introdotta dal nostro legislatore per i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione resi a clienti italiani che non agiscano come soggetti passivi Iva. Avvalendosi della facoltà di deroga prevista dall'art. 59-*bis*, par. 1, lett. *a*), Direttiva 2006/112/CE, tali servizi saranno imponibili in Italia a condizione che le prestazioni siano utilizzate all'interno dell'Unione Europea³¹⁶.

Il riferimento al luogo di utilizzo, del resto, era già presente prima delle sopracitate modifiche. Sulla questione, aveva anche già avuto modo di esprimersi la Suprema Corte di Cassazione statuendo come «ai fini del presupposto di territorialità, per le prestazioni svolte mediante servizi di telecomunicazioni» fosse necessario «farsi riferimento al luogo del beneficiario del servizio, in genere coincidente con il luogo di stabilimento, domiciliazione o residenza abituale del committente; vale a dire al luogo di utilizzazione del servizio inteso quale luogo in cui trova soddisfazione l'interesse del committente derivante dalla prestazione»³¹⁷.

³¹⁵ Cfr. B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico*, cit., p. 189.

³¹⁶ Cfr. S. PELLEGRINI, *Rassegna di giurisprudenza – Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto (2000-2016)*, cit., pp. 2228-2229.

³¹⁷ Cfr. Corte di Cassazione, Quinta sez. tributaria, 14 novembre 2012, n. 19865.

3. Il *Mini One Stop Shop* o “mini sportello unico”

A rigor di logica, a causa della modifica del presupposto territoriale dal luogo di fornitura al luogo di destinazione del servizio, l'operatore comunitario che presta servizi per via telematica verrebbe costretto a registrarsi a fini Iva in ciascuno Stato membro in cui ha clienti che non agiscono come soggetti passivi. Senonché, siffatto motivo ha portato il legislatore comunitario ad estendere, con la Direttiva 2008/8/CE, il “regime speciale” ai prestatori di servizi *TBES* identificati: con esso è consentita la gestione degli obblighi di versamento e dichiarazione d'imposta, relativa alle prestazioni rese a committenti privati residenti nel territorio dell'Unione, nello Stato membro in cui essi si sono stabiliti³¹⁸. Ciò è reso possibile attraverso l'istituzione del c.d. *Mini One Stop Shop* – o “mini sportello unico” – che prevede l'attivazione di una procedura³¹⁹ facoltativa per l'operatore passivo che dovrebbe consentire, agli Stati in cui effettivamente viene fruito il servizio, di riscuotere l'Iva applicata volta per volta sui servizi resi nel sul loro territorio³²⁰.

³¹⁸ Cfr. G. MOCCI – C. TURRISI, *Mini One Stop Shop (MOSS): IVA e territorialità nel commercio elettronico*, in *Commercialista Telematico*, sez. IVA, 12-10-2015, p. 1.

³¹⁹ Sistema simile al *VAT on E-Services (VoES)* per i fornitori *extra-UE* applicabile dal 1 luglio 2003.

³²⁰ Sul MOSS in dottrina straniera si cfr. M. LAMENSCH, *The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (First) Major Step towards Global Coordination of Value-Added-Tax Systems*, in *Intertax*, Vol. 44, Issue 5, 2016, pp. 368 e ss.; M. LAMENSCH, *Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?*, in *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 1, Issue 1, 2012; M. WEIDMANN, *The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services*, in *EC Tax Review*, vol. 24, Issue 2, 2015, pp. 105-118.

Tale meccanismo permette agli operatori di utilizzare un unico numero di partita Iva per la totalità delle prestazioni rese, e delle forniture effettuate, in tutto il territorio dell'Unione, inviando le dichiarazioni Iva ad un unico sportello elettronico in grado di trasmetterle ai vari Stati membri ove tali operazioni di commercio elettronico diretto si siano concluse.

Quindi, dal 1 gennaio 2015 sono in vigore due distinti regimi: il regime dello sportello unico per i fornitori UE (il c.d. *Union scheme*)³²¹ e l'analogo regime – già in vigore dal 2003³²² – per i fornitori di servizi elettronici *extra-UE* (il c.d. *non-Union scheme*)³²³. In base a tali regimi,

Per la dottrina italiana si cfr. M. PEIROLO, *E-Commerce 2015*, cit., p. 131 e ss.; R. MICHIELETTO, *Il commercio elettronico e l'Iva*, cit., p. 2466 e ss.; P. CENTORE, *Sportello unico Iva: il regime territoriale delle operazioni "TBES"*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 2, 2014, p. 22 e ss.; e C. GASTONE – F. COTUGNO, *Il regime del Mini One Stop Shop: un banco di prova per le semplificazioni del futuro*, in *Il Fisco*, n. 26, 2016, p. 2543 e ss.

³²¹ L'art. 369-*bis*, Direttiva Iva, modificata dalla Direttiva 2008/8/CE, stabilisce che il regime UE si applica ai soggetti passivi che hanno fissato la sede della propria attività economica o dispongono di una stabile organizzazione nel territorio della Comunità, ma non hanno fissato la sede della propria attività economica né dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro di consumo. Cfr. A. RIMMER, *Trading places? VAT and customs treatment of imports, exports, intra-EU transactions, and cross-border supplies of services in the digital age*, Londra, Spiramus, Ed. II, 2016, pp. 366-370.

³²² Sistema *VoES*, ormai superato con l'automatica migrazione dei dati in esso contenuti nel sistema MOSS.

³²³ L'art. 358-*bis*, Direttiva Iva, modificata dalla Direttiva 2008/8/CE, stabilisce che il regime non UE si applica ai soggetti passivi che non hanno fissato la sede della propria attività economica né dispongono di una stabile organizzazione nel territorio della Comunità né sono tenuti altrimenti ad identificarsi ai fini dell'Iva. Cfr. A. RIMMER, *op. cit.*, pp. 364-366.

ora tutti i fornitori di servizi elettronici, indipendentemente dal luogo dove hanno stabilito la propria attività economica, possono registrarsi e versare l'Iva dovuta in un unico Stato membro, sebbene applicando le aliquote e le regole del Paese di consumo del servizio. Spetterà quindi allo Stato membro di registrazione trasmettere successivamente gli importi Iva raccolti ai rispettivi Stati membri di consumo³²⁴.

Questa procedura di quantificazione dell'imposta dovuta, che nonostante sia assolta nel Paese di identificazione, soggiace alle regole dello Stato di destinazione del servizio, rappresenta la peculiarità più evidente del sistema MOSS. I rapporti d'ora in avanti saranno intrattenuti esclusivamente con lo Stato di registrazione, compreso il pagamento del tributo³²⁵.

Sotto questo profilo, d'altronde, non sono mancate le critiche di chi ha ravvisato come «sebbene il sistema delle imposte indirette abbia raggiunto uno stadio avanzato di armonizzazione, sussistono ancora alcune complicazioni connesse, ad esempio, alla mancata armonizzazione delle aliquote... Questo traguardo allo stato attuale sembra irraggiungibile giacché la leva fiscale per molti Paesi rappresenta l'*appeal* che incoraggia molti imprenditori a localizzarsi nei loro territori e consente agli Stati membri di avere maggior gettito³²⁶».

³²⁴ Cfr. M. VELTROP, *Identification of Customers of E-Services under EU VAT*, in *International VAT Monitor*, vol. 25, Issue 5, 2014, pp. 267-268.

³²⁵ Cfr. P. CENTORE, "Mini One Stop Shop" (MOSS): un passo verso il regime Iva definitivo, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 1, 2014, p. 16 e ss.

³²⁶ Così S. DE MARCO, *Nuove applicazioni del regime speciale nell'e-commerce*, in *Bollettino tributario*, fasc. 19, 2011, pp. 1444-1445.

Dal punto di vista pratico, la procedura di identificazione viene attivata spontaneamente dal prestatore, che intende fornire un servizio digitale a privati consumatori nel territorio dell'Unione, attraverso la presentazione per via telematica di una dichiarazione di inizio attività allo Stato membro nel quale intende registrarsi. Ciò nonostante, l'individuazione dello Stato membro nel quale potersi identificare non è del tutto arbitraria e segue regole diverse a seconda del luogo in cui si trova la sede dell'attività del prestatore³²⁷.

Se il luogo di stabilimento del soggetto passivo si trova in un Paese *extra-UE*, la registrazione al portale sarà possibile in uno qualsiasi degli Stati membri in cui esso effettua operazioni; sebbene in teoria in questi casi l'iscrizione avviene sulla base di una libera scelta, nella prassi lo Stato di identificazione coincide sempre con quello in cui il prestatore ha reso il suo primo servizio elettronico in ambito UE.

Se, invece, il prestatore agisce da soggetto passivo comunitario, allora la procedura di registrazione non potrà che essere avviata con l'Amministrazione finanziaria dello Stato di stabilimento.

Caratteristiche distintive del regime in vigore per gli operatori UE sono: la sua applicabilità a condizione che i fornitori di servizi *TBES* non abbiano stabilito la sede della loro attività – o abbiano una stabile organizzazione – nello Stato membro di consumo, e la sua obbligatoria adozione per tutti i servizi forniti nell'Unione, qualora tale regime dovesse trovare concreta applicazione³²⁸. Di conseguenza, gli operatori UE che prestano servizi elettronici a committenti non soggetti passivi

³²⁷ Cfr. C. LA VALVA, *Il nuovo regime della territorialità dell'Iva nei servizi digitali. La prospettiva italiana*, cit., p. 161.

³²⁸ Art. 369-ter, Direttiva Iva, modificata dalla Direttiva 2008/8/CE. Sul punto si cfr. M. WEIDMANN, *The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services*, cit., p. 115.

residenti nello Stato membro in cui essi hanno stabilito la propria attività, o hanno una stabile organizzazione – e gli operatori *extra-UE* che forniscono servizi elettronici a privati residenti nello Stato membro in cui essi hanno una stabile organizzazione – sono categoricamente esclusi dal “regime UE”.

Tuttavia, l’art. 57-*quater* del Regolamento di esecuzione Iva³²⁹ stabilisce che tale regime non troverà applicazione ai servizi elettronici forniti in uno Stato membro in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione³³⁰; quindi, sebbene il fornitore sia stabilito anche in uno solamente degli Stati membri in cui ha clienti non soggetti passivi, potrà ancora applicare il regime UE ai servizi resi a committenti privati stabiliti negli altri Stati membri. È molto dubbio, tuttavia, che una siffatta disposizione del Regolamento, che dovrebbe limitarsi a fornire un’interpretazione di una disposizione della Direttiva Iva, sia in grado di modificare radicalmente il testo della disposizione giuridica sottostante³³¹.

Concretamente, la vera novità della procedura si rinviene nella possibilità per i soggetti passivi comunitari di gestire i propri servizi

³²⁹ Cfr. CONSIGLIO DELL’UNIONE EUROPEA, Regolamento 967/2012/UE, 9 ottobre 2012, che modifica il Regolamento 282/2011/UE per quanto riguarda i regimi speciali applicabili ai soggetti passivi non stabiliti che forniscono servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione o servizi elettronici a persone non soggetti passivi.

³³⁰ Le prestazioni di tali servizi sono dichiarate alle competenti autorità fiscali di tale Stato membro nella dichiarazione Iva prevista a norma dell’art. 250, Direttiva 2006/112/CE.

³³¹ Cfr. M. VELTROP, *Identification of Customers of E-Services under EU VAT*, cit., p. 268.

TBES da un unico Stato di identificazione (quello della loro sede), anche se in maniera per certi versi diversa dai soggetti *extra-UE*. Si genera così un'apprezzabile semplificazione del sistema, oltre ad una più equa distribuzione del gettito derivante dal prelievo dell'imposta tra gli Stati membri³³².

Eppure, accanto agli indubbi pregi della nuova procedura, non mancano alcuni profili critici di non poco conto, soprattutto se si guarda al quadro generale dei controlli e al possibile incremento dei fenomeni elusivi o frodatori³³³.

In primo luogo, rimane irrisolto il problema della doppia giurisdizione, in sede di accertamento, dello Stato membro di identificazione e dello Stato membro di consumo³³⁴. Nel regime MOSS si manifesta una biforcazione territoriale, che vede il debitore collocato in uno Stato membro diverso da quello in cui l'imposta è dovuta. Per questo motivo l'attività dell'Agenzia delle entrate si sdoppia: da un parte si troverà l'Autorità dello Stato membro di identificazione, la quale dovrà procedere ai controlli formali (come l'iscrizione dell'operatore al portale e la regolarità degli adempimenti); dall'altra parte si troverà l'Autorità dello Stato membro di consumo, la quale avrà in via prioritaria il compito di procedere a controlli sostanziali sul

³³² Cfr. M.C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione*, cit., p. 71.

³³³ Cfr. G. LIBERATORE, *Territorialità servizi digitali e MOSS: novità e spunti di riflessione*, in *L'IVA*, n. 6, 2015, p. 41 e ss.; G. LIBERATORE, *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica*, in *Il Fisco*, n. 28, 2015, p. 2723 e ss.; G. LIBERATORE, *Servizi digitali: il luogo di appartenenza del committente (non soggetto passivo)*, in *L'IVA*, n. 2, 2015, p. 43 e ss.

Per le criticità, dal punto di vista tedesco, si cfr. M. WEIDMANN, *The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services*, cit., p. 114 e ss.

³³⁴ Sul punto si cfr. P. CENTORE, *Le regole MOSS in lingua italiana*, in *Corriere Tributario*, n. 31, 2016, p. 2403 e ss.

corretto adempimento degli obblighi impositivi (come l'eventuale omissione del pagamento dell'imposta dovuta). Così la dichiarazione, che, secondo la norma, deve essere presentata nello Stato membro di identificazione, sotto il profilo sostanziale dovrà essere controllata dallo Stato del consumo. La diretta conseguenza di questo meccanismo (correttamente individuata nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 26 maggio 2016) è che il prestatore del servizio elettronico, in relazione alla propria dichiarazione, sarà potenzialmente un legittimato passivo con riferimento a due diverse azioni accertatrici attinenti alla stessa dichiarazione Iva; la prima per gli aspetti formali, l'altra per gli aspetti sostanziali, con illogica attivazione, quantomeno possibile, di due contenziosi tributari in due giurisdizioni diverse.

In secondo luogo, si segnala brevemente che le imprese che si avvalgono del regime semplificato MOSS dovranno comunque effettuare le annotazioni delle informazioni più analitiche prescritte dall'art. 63-*quater* del Regolamento 282/2011/UE³³⁵.

Sullo sfondo rimane poi l'incertezza circa la capacità delle Autorità fiscali di esercitare un'adeguata azione di controllo su tutti i soggetti iscritti al *Mini One Stop Shop*, così come lascia perplessi il pericolo che l'operatore digitale si stabilisca appositamente in Paesi meno efficienti dal punto di vista della lotta contro comportamenti fraudolenti, eludendo in tal modo gli obblighi Iva (contabili e di versamento) sulle prestazioni rese a consumatori finali.

Infine, non bisogna dimenticare che la trasmissione telematica delle informazioni potrebbe creare alcuni inconvenienti: basti pensare all'eventualità che le informazioni siano richieste in lingue diverse³³⁶.

³³⁵ Cfr. F. RICCA, *Niente obblighi strumentali per le prestazioni di "e-commerce" rese a privati consumatori*, in *Corriere Tributario*, n. 3, 2016, p. 176 e ss.

³³⁶ Cfr. M.C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione*, cit., p. 72.

Ma non solo, si può far riferimento alle complicazioni che potrebbero sorgere, per i soggetti passivi, nel dover rispettare tutte le regole in materia Iva vigenti nei diversi Stati membri in cui i loro clienti sono residenti: riferimento specifico non solo alle disposizioni che determinano le aliquote applicabili, ma anche e soprattutto alle regole che disciplinano l'emissione di fattura o la contabilità di cassa³³⁷.

Per quanto riguarda invece il regime Iva applicabile alle prestazioni di servizi elettroniche rese nell'ambito di apporti *B2B*, vanno operate delle diverse ma brevi considerazioni. Infatti, in questi casi non troverà applicazione la procedura dello "sportello unico" in esame, ma il diverso meccanismo del *reverse charge*: spetterà quindi al fornitore addebitare al cliente l'onere fiscale ed assolvere gli obblighi di presentazione dei modelli Intrastat all'Amministrazione finanziaria³³⁸.

3.1. Attuazione del regime speciale per i servizi digitali in Italia

Il provvedimento legislativo con cui è stata recepita tale normativa nel nostro ordinamento nazionale è il DLgs. 42/2015³³⁹, con il quale sono state apportate modifiche sia alle regole di territorialità dei servizi

³³⁷ Cfr. F. GALLO, *Fisco ed economia digitale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2015, p. 608.

³³⁸ Cfr. C. LA VALVA, *Il nuovo regime della territorialità dell'Iva nei servizi digitali. La prospettiva italiana*, cit., pp. 162-163.

³³⁹ DECRETO LEGISLATIVO del 31 marzo 2015, n. 42, in attuazione della Direttiva 2008/8/CE, che modifica la Direttiva 2006/112/CE, per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.

elettronici, sia ai regimi speciali, cercando di proseguire sulla via della massima semplificazione degli adempimenti³⁴⁰.

Le nuove disposizioni³⁴¹ si inseriscono in nel tessuto normativo preesistente, incidendo principalmente su quattro aspetti generali della disciplina Iva: la territorialità in generale, i regimi speciali in vigore, le modalità di controllo e assolvimento dell'imposta e l'impianto sanzionatorio³⁴².

Se si volge l'attenzione al presupposto territoriale, le norme modificate dal presente DLgs. sono l'art. 7-*sexies*, lett. f) e g), e l'art. 7-*septies*, lett. h) e i), del D.P.R. 633/72, che come visto in precedenza disciplinano le deroghe al principio generale stabilito dal precedente art. 7-*ter*. Ovviamente le modifiche intervenute riguardano esclusivamente le operazioni in regime *B2C* effettuate nel territorio dello Stato italiano, luogo di fruizione effettiva del servizio digitale.

In maniera speculare alla disciplina europea, l'imponibilità delle operazioni, nella sua più recente formulazione, segue tre criteri applicabili in via subordinata: il domicilio in Italia, la residenza in Italia senza domicilio all'estero e l'utilizzo nel territorio comunitario.

³⁴⁰ Si veda, ad esempio, l'ampliamento delle ipotesi di esonero dalla fatturazione (art. 22, primo comma, n. 6-*ter*, D.P.R. 633/72), o l'esonero dei servizi *TBES* resi a consumatori finali dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale. Cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 1015.

³⁴¹ Per schemi riepilogativi della disciplina nazionale si rimanda alla corposa circolare dell'Agenzia delle Entrate 22/E del 26 maggio 2016. Sul punto cfr. M. GABELLI – C. PORRELLO, *L'Agenzia delle entrate fa il punto sul regime speciale IVA "MOSS"*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 8, 2016, p. 42 e ss.; per la disciplina europea si cfr. G. MOCCI – C. TURRISI, *Mini One Stop Shop (MOSS): IVA e territorialità nel commercio elettronico*, cit., p. 1 e ss.

³⁴² Cfr. P. CENTORE, *Attuazione nazionale del regime speciale per i servizi forniti in via elettronica e MOSS*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 5, 2015, p. 5.

L'art. 7-*septies* ha invece subito l'abrogazione delle lettere che stabilivano una deroga al principio di tassazione all'origine per le operazioni *B2C*, ora di conseguenza non più applicabile.

Per quanto riguarda il regime speciale di identificazione nel territorio dello Stato previsto, per i servizi resi elettronicamente, dall'art 74-*quinquies* è stato interamente sostituito dagli artt. 74-*sexies*, *septies* e *octies*. Ovviamente tali disposizioni introducono nel nostro ordinamento il sistema MOSS per le prestazioni elettroniche rilevanti ai fini Iva che siano rese nel territorio della Repubblica Italiana da soggetti ivi non stabiliti. Nello specifico, le ipotesi prese in considerazione hanno ad oggetto operatori *extra-UE* e operatori stabiliti in altri Stati membri dell'Unione, ai quali rispettivamente si applicherà il regime non-UE o il regime UE³⁴³.

Rilevante, infine, è il fatto che il legislatore nazionale non abbia voluto ricorrere alla facoltà, concessa dall'art. 59-*bis* della Direttiva Iva, di poter considerare rilevanti nel territorio dello Stato tutte le prestazioni di servizi fornite per via elettronica a soggetti non passivi residenti in territorio extracomunitario, qualora tali servizi siano effettivamente fruiti in Italia. Diversa scelta è stata operata, invece, per i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione per i quali il legislatore ha voluto avvalersi della deroga concessa in sede UE ed applicare il concetto di “utilizzo” della prestazione³⁴⁴.

³⁴³ Regole previste dalla normativa Iva italiana in M. PEIROLO, *E-Commerce 2015*, cit., p. 136 e ss.; e in P. CENTORE (a cura di), *Codice Iva Nazionale e Comunitaria*, cit., *passim*.

³⁴⁴ Cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 1015.

3.2. MOSS come “banco di prova” per le novità in ambito Iva. Conclusioni

Seppur in un lasso temporale piuttosto lungo, e sebbene spesso in maniera poco tempestiva, è sotto gli occhi di tutti che i passi compiuti dal legislatore comunitario sinora, per raggiungere un sistema Iva il più fiscalmente neutrale possibile, sono indiscutibilmente convincenti.

Il metodo di riscossione dell’Iva europea introdotto con il MOSS, e finora applicato solo ai servizi *TBES*, può essere considerato senz’altro come un “banco di prova” per il sistema di tassazione a destinazione, il quale qualora dovesse risultare soddisfacente porterebbe ad un’applicazione di esso anche ad altri settori di imposizione, trovando così soluzione a molti dei problemi riscontrati dalla Commissione Europea nel *White Paper* 2011³⁴⁵.

Una prima questione rilevante riguarda sicuramente l’estensione della disciplina *destination-based* alle operazioni di cessione di beni non digitalizzabili effettuate tramite *Internet* con consegna del bene a destino (commercio elettronico indiretto), alle quali è, peraltro, precluso l’accesso al “regime speciale” per la fornitura elettronica di beni digitalizzabili o servizi digitali contemporaneamente resa dal medesimo operatore nei rapporti *B2C*. Non va poi dimenticato che codesti soggetti passivi UE sono attualmente penalizzati dall’obbligo di intrattenere rapporti con ognuna delle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri in cui operano, sempre che ovviamente venga

³⁴⁵ COMMISSIONE EUROPEA, *WHITE PAPER: Roadmap to a Single European Transport Area – Towards a competitive and resource efficient transport system*, Proposta COM (2011) 144, 28 marzo 2011; cfr. P. CENTORE, *Attuazione nazionale del regime speciale per i servizi forniti in via elettronica e MOSS*, cit., pp. 8-9.

superata la determinata soglia sul volume degli affari (c.d. *threshold*)³⁴⁶. Da questo sistema di irrilevanza delle operazioni al di sotto di una soglia predeterminata, abbiamo visto, come scaturiscano situazioni distorsive della concorrenza, dipendenti dalle diverse aliquote esistenti, ovvero meno preferibili situazioni di doppia non imposizione, dipendenti dallo stabilimento ai fini fiscali in Paesi *extra-UE*.

Le regole di riscossione dell'imposta in vigore con il sistema MOSS, sono sicuramente applicabili al settore delle vendite a distanza e perlopiù idonee a consentire un efficace controllo sulle transazioni dei beni e sui soggetti partecipi in tali operazioni, ed in più permetterebbero l'eliminazione dell'esenzione prevista per le importazioni di ammontare ridotto, o quantomeno l'omogeneizzazione a livello comunitario delle soglie previste.

Va comunque evidenziato che l'eventuale estensione del regime MOSS al commercio elettronico indiretto non ha ricevuto il consenso unanime sperato da parte di tutti gli operatori commerciali; soprattutto le piccole e medie imprese (PMI) hanno registrato un aumento dei propri costi di gestione e un conseguente effetto dissuasivo sullo sviluppo delle loro attività commerciali a livello internazionale; difatti, se si pensa che molte di queste imprese in precedenza godevano di un regime particolare di esclusione da partita Iva, in virtù di specifiche disposizioni nazionali, e ora sono state invece obbligate a dotarsene, si può comprendere la loro reticenza verso tale meccanismo di riscossione³⁴⁷.

³⁴⁶ Cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., pp. 1018-1019.

³⁴⁷ Sul punto si cfr. G. LIBERATORE, *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica*, cit., p. 2723 e ss.; e cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing*, in *International VAT Monitor*, Vol. 28, Issue 2, 2017, p. 134.

Un'altra questione da affrontare, questa volta non solo di carattere comunitario, sarà l'introduzione del principio di tassazione a destinazione a livello globale, per la quale sono state avanzate dal Gruppo degli esperti sulla tassazione dell'economia digitale due possibili soluzioni: la stipulazione di un accordo tra Unione Europea e Stati Terzi o, in alternativa, l'implementazione delle convenzioni esistenti sulle imposte sul reddito con l'introduzione di clausole specifiche per le imposte sul consumo³⁴⁸.

In prospettiva, la sfida per giungere ad un'imposizione sul consumo dell'*e-commerce* che sia il più neutrale possibile, e che non ignori gli altrettanti fondamentali principi cardine dell'Iva, lanciata dal legislatore comunitario con il regime in esame, è di notevole interesse.

Il MOSS rappresenta a tutti gli effetti un banco di prova, il cui collaudo, in caso di esito positivo, potrebbe portare quindi all'OSS (*One Stop Shop*), ossia ad una estensione del regime speciale a tutte le operazioni Iva rilevanti svolte nei confronti di consumatori finali residenti in Stati membri dell'Unione³⁴⁹. L'applicazione dell'OSS anche alle vendite a distanza di merci non digitalizzate è una strada quasi vincolata, sempreché le criticità evidenziate da questi tre anni di attuazione del regime MOSS vengano risolte³⁵⁰.

Il progetto oramai è stato avviato, sarà interessante seguirne l'evoluzione.

³⁴⁸ Cfr. G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., pp. 1020.

³⁴⁹ Cfr. C. GASTONE – F. COTUGNO, *Il regime del Mini One Stop Shop: un banco di prova per le semplificazioni del futuro*, cit., p. 2553; G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., p. 1020.

³⁵⁰ cfr. G. LIBERATORE, *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica*, cit., p. 2727.

CAPITOLO III

PROSPETTIVE FUTURE

Sommario: 1. Prospettive di revisione della legislazione Iva – 1.1. Il progetto per uno spazio unico Iva: dal MOSS all'OSS – 1.1.1. Focus sulle prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici – 1.1.2. Focus sulle vendite a distanza – 1.1.3. Focus sulle importazioni di modico valore – 1.2. Aliquota ridotta per gli *e-books* – 2. Prospettive sulla territorialità: regime Iva *destination-based* – 3. Conclusioni

1. Prospettive di revisione della legislazione Iva

Abbiamo visto come la *digital economy* stia riscrivendo l'assetto economico mondiale e come l'Unione Europea si appresti ad affrontare questa prova iniziando a gettare le fondamenta per un mercato unico digitale. L'*e-commerce*, pur essendo entrato ormai da qualche tempo ed a pieno titolo nel mondo economico cambiando le modalità con cui le imprese attualmente fanno *business*, rappresenta un'applicazione del fenomeno digitale che non ha ancora trovato una collocazione ugualmente accurata all'interno del settore dei tributi e, per quel che a noi interessa, delle imposte sul consumo. La conclusione degli affari attraverso l'utilizzo di una rete elettronica, nonché il trasferimento dei beni e la gestione degli adempimenti tributari tramite piattaforme telematiche, sono realtà che al momento non risultano ancora sufficientemente armonizzate e standardizzate a livello fiscale e comunitario³⁵¹. L'esigenza di definizioni e di regole di condotta certe o

³⁵¹ Cfr. G. LIBERATORE, *Le nuove tecnologie esigono una "revisione" del sistema IVA*, *cit.*, p. 37.

quantomeno uniformi è avvertita sia dagli attori istituzionali che dai privati.

È forte la sensazione che il sistema dell'Iva necessiti di un apprezzabile ammodernamento, poiché ormai è lampante come tale imposta, a distanza di più di 40 anni dalla sua entrata in vigore, non sia più in grado di rispondere alle effettive esigenze dell'Unione.

L'idea di creare uno spazio Iva unico a livello comunitario, dove operazioni nazionali e intracomunitarie siano equiparate, e di conseguenza annullate le divergenze tra le suddette categorie di transazioni, sta diventando una realtà concreta³⁵². Sulla base delle intenzioni e dei programmi sulle misure innovative da dover adottare in campo Iva, sviluppate dalla Commissione Europea nell'*Action Plan on VAT*³⁵³, il 1 dicembre 2016 la stessa Commissione ha pubblicato tre proposte normative che hanno formato il c.d. *digital VAT package* sull'economia odierna³⁵⁴.

Bisogna premettere che il “*VAT Action Plan*” presentato il 7 aprile 2016 dalla Commissione al Parlamento UE, al Consiglio e al Comitato economico e sociale, si inserisce all'interno di un già avviato percorso di revisione del sistema Iva europeo, partito con la Comunicazione “Europa 2020” nel marzo 2010³⁵⁵ e passato per il dibattito pubblico intrapreso dal “Libro Verde sul futuro dell'Iva”³⁵⁶, con il quale si è

³⁵² Si cfr. il c.d. *Digital VAT Package*. COMMISSIONE EUROPEA, *VAT Digital Single Market Package*, 1 dicembre 2016.

³⁵³ COMMISSIONE EUROPEA, *Action Plan on VAT*, COM (2016) 148, 7 aprile 2016.

³⁵⁴ Sulle proposte si cfr. P. CENTORE – F. SPAZIANTE, *Il VAT digital package: prime considerazioni*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 4, 2017, p. 17 e ss.

³⁵⁵ COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2010) 2020, 3 marzo 2010.

³⁵⁶ COMMISSIONE EUROPEA, COM (2010) 695, 1 dicembre 2010. I “Libri Verdi”, a differenza di quelli “Bianchi” i quali contengono proposte di intervento in uno

infine pervenuti alle conclusioni, riportate nella “Comunicazione della Commissione [...] sul futuro dell’Iva”³⁵⁷ del 2011, la quale già proponeva un «sistema dell’Iva più semplice, solido ed efficiente adattato al mercato unico».

Il documento in esame, preordinato essenzialmente a «mettere in atto un sistema definitivo dell’Iva», enumera quelli che sono ritenuti gli obiettivi vitali per ottenere un sistema d’imposizione sul valore aggiunto moderno ed atto ad affrontare le sfide poste dalla *digital economy*³⁵⁸. Un progetto che ha l’intenzione, non solo di semplificare l’intero sistema dell’Iva europea, per renderlo più accessibile alle imprese, ma anche di contrastare i rischi di frode ed incentivare così la creazione di un clima di maggior fiducia tra le imprese e le Autorità fiscali nazionali, nonché tra le Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati membri dell’Unione.

Come poc’anzi anticipato, a questo progetto ha fatto seguito la pubblicazione di tre proposte di provvedimenti in un’ottica di modernizzazione del sistema Iva sull’*e-commerce cross-border* nei rapporti *B2C*, alle quali si aggiunge anche un’ulteriore proposta normativa per ridurre l’aliquota sulle pubblicazioni elettroniche. Questo “pacchetto” di proposte (c.d. *digital VAT package*³⁵⁹)

specifico settore, vengono pubblicati dalla Commissione UE con il fine di avviare una consultazione a livello comunitario su specifiche problematiche di attualità e fondamentale interesse per l’Unione Europea.

³⁵⁷ COMMISSIONE EUROPEA, COM (2011) 851, 16 dicembre 2011.

³⁵⁸ Per approfondire il piano d’azione sull’Iva si cfr. M. SPERA – F. PAPOTTI, *La Commissione UE indica le scelte IVA per i prossimi anni*, in *Il Fisco*, n. 37, 2016, p. 3545.

³⁵⁹ Composto dalle Proposte COM (2016) 755, COM (2016) 756, COM (2016) 757 e COM (2016) 758.

rappresenta la risposta concreta del legislatore comunitario alla visione di sistema enunciata nel piano d'azione sull'Iva³⁶⁰. Le proposte contribuiranno a modernizzare la disciplina Iva vigente applicabile alle operazioni di *e-commerce* e aiuteranno il sistema Iva ad adeguarsi alle future esigenze.

La prima proposta – COM (2016) 757 – ha lo scopo di intervenire su «taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza», praticamente ha ad oggetto l'estensione della procedura MOSS, prevista per i servizi *TBES* prestati in rapporti *B2C*, all'intero settore del commercio elettronico, e quindi in sostanza anche alle c.d. *distance selling* (vendite a distanza), alle importazioni di beni di modico valore (sotto una soglia che varia tra i 10 e i 22 euro) e ai “servizi generici”³⁶¹. A tale estensione seguono automaticamente altre modifiche del sistema vigente, come l'eliminazione delle soglie di fatturato per le vendite a distanza o delle esenzioni per le piccole importazioni, entrambe le operazioni saranno infatti sempre tassate con il regime MOSS nel Paese dell'acquirente³⁶².

La seconda proposta – COM (2016) 756 – ha lo scopo di semplificare l'onere probatorio, che grava in capo al prestatore di servizi *TBES*, di dover dimostrare in quale luogo sia stato effettivamente consumato il servizio reso; essa vuole, in sostanza, ottenere una correzione delle regole presuntive di localizzazione del committente ai fini dell'applicazione del presupposto territoriale Iva, modificando la parte del Regolamento 282/2011/UE che disciplina tale

³⁶⁰ Cfr. M. SPERA – F. SPAZIANTE, *Digital VAT Package: nuove proposte della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 15, 2017, p. 1422.

³⁶¹ Cfr. P. CENTORE – F. SPAZIANTE, *Il VAT digital package: prime considerazioni*, *cit.*, p. 17.

³⁶² Approfondimenti in M. SPERA – F. SPAZIANTE, *Le vendite a distanza: la Commissione UE punta sul MOSS*, in *Il Fisco*, n. 19, 2017, p. 1848 e ss.

onere probatorio, con l'introduzione di una soglia al di sotto della quale tale obbligo diventi meno scrupoloso.

La terza proposta – COM (2016) 755 – è pur sempre collegata con la volontà del legislatore di estendere il MOSS oltre i servizi *TBES*, e concerne, in sostanza, l'adeguamento delle normative procedurali sulla cooperazione amministrativa tra gli Stati membri e sullo scambio di informazioni, disciplinate dal Regolamento 904/2010/UE, a quelle sostanziali ora in vigore³⁶³.

Infine, come corollario alle suddette proposte, la Commissione è intervenuta con un'ulteriore proposta – COM (2016) 758 – che consente agli Stati membri di applicare l'aliquota ridotta, non solo ai libri stampati, ma anche alle pubblicazioni digitali³⁶⁴. Va ricordato che su tale questione l'Italia, con una disposizione chiaramente non aderente alle indicazioni della CGUE, aveva anticipato le decisioni dell'Unione Europea, estendendo con la Legge di Stabilità 2015 il regime Iva super ridotto al 4% anche ai prodotti editoriali forniti in via elettronica³⁶⁵.

1.1. Il progetto per uno spazio unico Iva: dal MOSS all'OSS

La proposta di Direttiva COM (2016) 757 abbraccia tre diverse operazioni, tutte ugualmente rilevanti ai fini Iva: i servizi *TBES*, le vendite a distanza e le importazioni di modico valore. Il fine ultimo è quello di riuscire ad applicare il regime MOSS anche ad operazioni diverse dalle prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici,

³⁶³ Sull'adeguamento delle procedure per lo scambio di informazioni si cfr. G. LIBERATORE, *Estensione del Mini One Stop Shop anche a beni e servizi*, in *L'IVA*, n. 3, 2017, p. 52 e ss.

³⁶⁴ Proposta di modifica dell'art.98 della Direttiva 2006/112/CE.

³⁶⁵ Cfr. P. CENTORE – F. SPAZIANTE, *Interventi di 'soft law' sulle modifiche IVA 2016*, in *Corriere Tributario*, n. 25, 2016, p. 1933 e ss.

riuscendo così ad estendere la procedura all'intero settore della *digital economy*, semplificando la tassazione delle operazioni rilevanti nel luogo di destinazione del bene o di effettivo consumo del servizio³⁶⁶.

Il progetto che si pone alla base di questa proposta di Direttiva – e delle altre ad essa correlate – ha come imprescindibile priorità quella di superare gli ostacoli posti al commercio elettronico transfrontaliero dagli onerosi obblighi in materia Iva e dalla conseguente mancanza di neutralità fiscale in danno delle imprese comunitarie.

I motivi che spingono la Commissione ad agire sono fondamentalmente tre³⁶⁷. In primo luogo, come già osservato in precedenza, la complessità degli obblighi in materia Iva è da sempre uno dei maggiori ostacoli, specialmente per le piccole e medie imprese, che impedisce un corretto accesso al mercato unico europeo, e che indirettamente rende impraticabile, per quest'ultime, il commercio elettronico verso altri Stati membri³⁶⁸.

In secondo luogo, c'è da evidenziare come le imprese comunitarie si trovino in una costante situazione di svantaggio concorrenziale rispetto alle imprese *extra-UE*, che possono effettuare legittimamente cessioni o prestazioni esenti nel territorio della Comunità, e a volte anche senza dover rispettare le regole imposte dai relativi Stati membri³⁶⁹.

³⁶⁶ Cfr. M. SPERA – F. SPAZIANTE, *Digital VAT Package: nuove proposte della Commissione UE*, cit., p. 1423.

³⁶⁷ Cfr. G. LIBERATORE, *Estensione del Mini One Stop Shop anche a beni e servizi*, cit., pp. 47-48.

³⁶⁸ La stessa Commissione ha stimato che il costo di conformità agli obblighi Iva è pari in media a € 8.000 l'anno per ogni Stato membro in cui l'impresa cede beni o presta servizi. Costi che, come si può ben capire, sono alquanto notevoli, soprattutto per le PMI.

³⁶⁹ Dato che le aliquote Iva possono arrivare fino al 27%, se l'Iva non è applicata si registra una sostanziale distorsione a favore delle imprese di Paesi Terzi.

Infine, non c'è da sottovalutare il bisogno di evitare le “considerevoli” perdite sulle entrate fiscali dell'Unione legate alla complessità del sistema esistente e alle esenzioni concesse alle importazioni di piccole spedizioni³⁷⁰.

Da ciò si desume che la proposta in esame intende rimuovere le barriere cui devono far fronte le piccole e medie imprese (e le microimprese) e colmare le lacune del sistema vigente.

In termini pratici, si cercherà di raggiungere questi obiettivi con l'introduzione, a decorrere dal 2018, di una soglia transfrontaliera per gli scambi intracomunitari, la quale – secondo le stime della Commissione – dovrebbe consentire a circa 6.500 imprese di uscire dal regime MOSS, risparmiando potenzialmente sui costi una cifra che si attesta intorno ai 13 miliardi di euro³⁷¹. Inoltre, l'introduzione a partire dallo stesso anno di semplificazioni in materia di elementi probatori beneficerà un altro migliaio di piccole imprese.

Più a lungo termine, la proposta intende allargare l'applicazione di questa soglia transfrontaliera anche ai beni tangibili a decorrere dal 2021, data in cui si prevede di estendere la procedura MOSS anche alle prestazioni di servizi generiche e alle vendite a distanza, con riferimento sia alle operazioni UE che a quelle *extra-UE*³⁷².

Quindi ricapitolando, le principali novità che con la presente proposta dovrebbero entrare in vigore nel 2018 si riferiscono: a)

³⁷⁰ Viene stimato dalla Commissione che attualmente le perdite dovute al mancato incasso dell'Iva e al mancato rispetto degli obblighi in materia di commercio elettronico transfrontaliero si attestino intorno ai 5 miliardi di euro l'anno.

³⁷¹ Cfr. Proposta COM (2016) 757; e M. SPERA – F. SPAZIANTE, *Digital VAT Package: nuove proposte della Commissione UE*, cit., p. 1423.

³⁷² La soglia che si applicherà anche ai beni quando il MOSS sarà esteso nel 2021 andrà a vantaggio di 430.000 imprese, come si legge nella relazione allegata alla proposta, con potenziali risparmi per queste ultime pari a 860 milioni di euro.

all'estensione della procedure MOSS alle vendite a distanza intracomunitarie di beni non digitalizzati e ai servizi diversi dai quelli elettronici, nonché alle vendite a distanza di beni provenienti da Paesi terzi; b) alla facoltà, concessa ai venditori UE, di applicare le norme del Paese di origine in settori quali la fatturazione e la tenuta dei registri contabili; c) all'introduzione di una soglia per le cessioni intracomunitarie di commercio elettronico, per ridurre gli oneri di quelle imprese che solo in minima parte svolgono attività di commercializzazione dei propri prodotti a privati consumatori stabiliti in altri Stati membri.

Infine, per cercare di colmare il *gap* concorrenziale che intercorre tra le imprese UE e non UE, viene proposto di eliminare l'esenzione per le spedizioni di modico ammontare pervenute da operatori stabiliti al di fuori dell'Unione (c.d. piccole importazioni), le quali con l'estensione del MOSS rientrerebbero nell'ambito applicativo delle vendite a distanza, uscendo da una porta e rientrando da un'altra³⁷³.

1.1.1. Focus sulle prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici

Abbiamo detto che l'attuale regime impositivo dei servizi elettronici transfrontalieri impone oneri di *compliance* significativi alle piccole imprese stabilite nell'Unione Europea. Fino al 31 dicembre 2014 tali operatori non erano tenuti a registrarsi in nessuno Stato membro per i servizi elettronici resi a consumatori finali, ovunque essi fossero stabiliti, se il loro fatturato annuo rimaneva al di sotto della soglia di registrazione. Dal 1 gennaio 2015, però, i fornitori di servizi digitali sono in ogni circostanza tenuti a registrarsi per le prestazioni di servizi

³⁷³ Cfr. M. SPERA – F. SPAZIANTE, *Digital VAT Package: nuove proposte della Commissione UE*, cit., p. 1424.

elettronici effettuate verso consumatori finali stabiliti o residenti altrove nel territorio UE, poiché non possono fare affidamento su un diverso regime di registrazione o su di una qualsivoglia soglia di esenzione.

Per questo, a decorrere dal 2018, la proposta presentata dalla Commissione Europea prevede l'introduzione di un massimale di € 10.000 al di sotto del quale il luogo fornitura, per le prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici in regime *B2C* all'interno dell'UE, rimane lo Stato membro del soggetto passivo. La Commissione propone, quindi, un'inversione di tendenza, ritornando a voler applicare il principio di tassazione all'origine per le prestazioni *B2C* intracomunitarie, quantomeno nel caso di soggetti passivi di piccole dimensioni. Poiché nel “*impact assessment*”³⁷⁴ la Commissione sostiene che le PMI, comprese le microimprese, rappresentano oltre il 99% delle imprese nell'Unione Europea, si prevede che tale soglia avrà un impatto considerevole³⁷⁵.

Come notato nel capitolo precedente, la tassazione basata sul luogo di destinazione di tali servizi, a partire dal 2015, era stata decisa già nel 2008. Ci sono voluti, però, meno di due anni – dalla sua concreta applicazione – perché la Commissione Europea proponesse un passo indietro sull'argomento. Inoltre, questa mossa risulta essere in contrasto con le linee guida Iva/Gst dell'OCSE³⁷⁶, secondo le quali i servizi

³⁷⁴ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Commission Staff Working Document Impact Assessment – Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce*, SWD/2016/0379, 1 dicembre 2016, p. 12.

³⁷⁵ Cfr. M. LAMENSCH, *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce: A Critical Assessment*, in *International VAT Monitor*, Vol. 28, Issue. 2, 2017, p. 139.

³⁷⁶ Cfr. OECD, *International VAT/GST Guidelines*, 12 aprile 2017.

digitali e le cessioni di beni intangibili devono essere tassati a destinazione al fine di garantire la neutralità negli scambi transfrontalieri.

Se tale soglia venisse concretamente adottata, si verificherebbero nuovamente distorsioni della concorrenza a favore di soggetti passivi ubicati in Stati membri con aliquote Iva ridotte o nulle; e se si combina tale previsione con la proposta della Commissione di conferire maggiore libertà agli Stati membri per quanto riguarda la definizione delle aliquote³⁷⁷, significa che alcuni di essi avranno la possibilità di attirare le PMI nel loro territorio, ma è ovvio che la concorrenza fiscale tra gli Stati membri dovrebbe essere evitata e non incoraggiata in tal modo³⁷⁸. Inoltre, tale soglia reintrodurrebbe le discriminazioni nei confronti delle imprese *extra-UE* che tornerebbero a dover assolvere l'imposta a destinazione indipendentemente dal volume d'affari che hanno all'interno dell'Unione Europea.

Tuttavia, secondo la Commissione questo schema rappresenta nel contempo il giusto equilibrio tra la riduzione degli oneri per le piccole imprese e la garanzia che tale soglia non crei distorsioni del mercato unico dovute alle differenze nelle aliquote Iva³⁷⁹.

Da un punto di vista prettamente economico, la soglia costituisce probabilmente un beneficio per i soggetti passivi comunitari di piccole dimensioni, anche se la tassazione all'origine dovrebbe rimanere del tutto facoltativa. In altre parole, le PMI dovrebbero essere “in ogni caso autorizzate ad utilizzare il MOSS” (ad esempio se durante un anno

³⁷⁷ Ci si riferisce alla Proposta COM (2016) 758 con riguardo alle aliquote sull'editoria elettronica.

³⁷⁸ Cfr. M. LAMENSCH, *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce*, cit., p. 139.

³⁷⁹ Cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing*, cit., p. 134.

solare il loro fatturato si trovi ad essere eccezionalmente al di sotto della soglia prevista). In effetti, la vera domanda da porsi è piuttosto quella contraria: ossia considerare l'ipotesi in cui, nel corso di un anno contabile, un'azienda si trovasse eccezionalmente al di sopra della soglia stabilita, chiedendosi se in tal caso dovrebbe o meno registrarsi al MOSS, per quanto tempo e se con o senza effetto retroattivo. Questa situazione, in realtà, comporta per gli Stati membri il rischio che le PMI non dichiarino i propri debiti Iva per rimanere al di sotto della soglia di non applicazione del regime, cosa che non farebbero se le conseguenze del superamento della suddetta soglia non fossero così rilevanti³⁸⁰.

1.1.2. Focus sulle vendite a distanza

Le forniture di prodotti tangibili – o non digitalizzati – ordinate via *Internet* sono indicate con l'espressione “vendite a distanza”. Il trattamento Iva di queste operazioni rilevanti è piuttosto complesso e dipende dallo *status* e dalla posizione del cliente, nonché dal fatturato del venditore derivante dal totale delle vendite a distanza in un determinato Stato membro (nel caso di specie, nell'Unione Europea).

Le vendite a distanza rese nei confronti di clienti che operano come soggetti passivi, seguono le regole generali sull'Iva³⁸¹; se le merci vengono trasportate ad un cliente stabilito in un altro Stato membro o in un Paese terzo, viene integrata rispettivamente la fattispecie di cessione di beni intracomunitaria o di esportazione. Invece, se un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro acquisisce merci

³⁸⁰ Rischio che è esternato da M. LAMENSCH, *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce*, cit., p. 140.

³⁸¹ Cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing*, cit., p. 133.

all'esterno del proprio territorio si presume che esso stia effettuando un acquisto intracomunitario o un'importazione.

Nell'UE esiste un "regime speciale" per le vendite a distanza di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, partite da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, se la cessione è effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'Iva, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo³⁸². Secondo questo regime, il luogo di tassazione di tali forniture dipende dal volume di affari del fornitore relativo a tali vendite a distanza nel Paese del destinatario. Infatti, l'Iva dello Stato membro di destinazione è applicata se le vendite in tale Stato membro superano una determinata soglia (€ 100.000 o in alternativa € 35.000 se lo Stato membro teme che il massimale di € 100.000 provochi serie distorsioni della concorrenza)³⁸³. Le vendite a distanza al di sotto della soglia sono tassate nello Stato membro dal quale originano.

Tuttavia, anche se la soglia non viene superata, i fornitori hanno la possibilità di selezionare il Paese di destinazione come luogo di tassazione, con la conseguenza di doversi obbligatoriamente registrare nel Paese di residenza del proprio cliente³⁸⁴. Ed inoltre, in questo settore non esiste ancora alcuna opzione di semplificazione simile allo schema *Mini One Stop Shop* per evitare le necessarie registrazioni multiple in più Stati membri. La registrazione è richiesta in ogni Paese in cui il volume delle vendite ha superato la soglia applicabile, e ciò, com'è facilmente immaginabile, aumenta notevolmente i costi operativi delle

³⁸² Artt. 33 e ss. della Direttiva Iva.

³⁸³ Art. 34, secondo comma, Direttiva Iva.

³⁸⁴ Cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing, cit.*, pp. 133.

imprese impegnate nelle vendite dei propri prodotti all'interno di tutto il territorio dell'UE.

Secondo la Commissione, i costi di *compliance* Iva per le società che vendono beni *online* si aggirano intorno agli € 8.000 per ogni Paese dell'Unione in cui si effettuano operazioni rilevanti. Si tratta di un costo significativo che potrebbe risultare proibitivo per la crescita dei commercianti elettronici, in particolare per le piccole imprese. Si stima, inoltre, che nell'Unione Europea ogni anno vengano persi 5 miliardi di euro a causa della *non-compliance* sulle vendite *online* transfrontaliere e si prevede che questa cifra salirà a 7 miliardi di euro entro il 2020³⁸⁵.

A decorrere dal 2021, quindi, la Commissione Europea propone un'estensione del regime *Mini One Stop Shop* alle vendite a distanza³⁸⁶. Rispettare la procedura prevista dal MOSS è molto più semplice per le operazioni di vendita a distanza, rispetto a quelle di fornitura di servizi per via telematica, poiché l'identificazione e l'ubicazione del cliente sono più facilmente accertabili, dato che il cliente deve fornire un indirizzo per la consegna (le frodi rimangono possibili ma sarebbero marginali), ed inoltre c'è più tempo per eventuali verifiche riguardanti lo *status*, dal momento che l'acquirente non si aspetta una consegna istantanea come nel caso di servizi forniti elettronicamente.

Con questo MOSS, esteso alle forniture transfrontaliere *online* di beni fisici e a tutte le prestazioni di servizi rese a consumatori finali, le imprese dovranno addebitare esclusivamente l'Iva del Paese del loro cliente/committente e segnalare l'ammontare d'imposta dovuta su tali

³⁸⁵ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Fact Sheet – Modernising VAT for e-commerce: Questions and Answers*, Bruxelles, 1 dicembre 2016, reperibile all'indirizzo http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm.

³⁸⁶ Con una modifica degli artt. 369-*bis* e ss. della Direttiva Iva. Cfr. M. SPERA – F. SPAZIANTE, *Le vendite a distanza*, *cit.*, 1852 e ss.

operazioni tramite un rapporto trimestrale all'Amministrazione finanziaria nazionale, mentre le registrazioni locali ai fini Iva non saranno più necessarie; di conseguenza il regime in vigore finora per le vendite a distanza intracomunitarie verrebbe definitivamente abolito³⁸⁷.

Sempre prendendo in considerazione i lati positivi dell'estensione di questa disciplina, i soggetti passivi che effettueranno sia prestazioni di servizi elettronici che vendite a distanza di merci tangibili nell'ambito di questo "regime speciale", in linea con quanto appena descritto, dovrebbero essere in grado di includere nella stessa dichiarazione Iva entrambe le operazioni³⁸⁸.

Tuttavia, anche se l'accertamento fiscale risulterebbe più semplice nel caso delle vendite a distanza, come sopra indicato, gli elevati costi di *compliance* per soddisfare i requisiti pratici del MOSS (in particolare i costi di registrazione) rimarrebbero pur sempre un problema per i soggetti passivi di piccole dimensioni. Questo è il motivo per cui la soglia di € 10.000 sopracitata (in base alla quale l'Iva può essere assolta all'origine) verrà applicata anche ai prestatori di servizi a distanza. In pratica, pertanto, questo massimale di € 10.000 dovrebbe applicarsi a partire dal 1 gennaio 2018 solo per le forniture di servizi elettronici, ma a partire dal 2021 dovrebbe diventare globalmente applicabile tanto ai servizi *TBES* quanto alle vendite a distanza³⁸⁹.

Inoltre, allo stesso modo dei servizi forniti elettronicamente, si presume che esista anche in questo caso il rischio che le piccole imprese

³⁸⁷ Cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing, cit.*, pp. 133-134.

³⁸⁸ Meccanismo da inserire nell'art. 369-*octies* della Direttiva Iva.

³⁸⁹ Cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing, cit.*, p. 134.

non dichiarino l'Iva per rimanere al di sotto della soglia prevista dalla Direttiva³⁹⁰.

1.1.3. Focus sulle importazioni di modico valore

Le importazioni di merci effettuate in rapporti *B2C* da Paesi terzi sono tassate dal momento in cui entrano nella Comunità Europea³⁹¹. Sin dal 1983, nella maggior parte degli Stati membri, si applica un'esenzione da Iva per tutte le importazioni di merci oggetto di piccole spedizioni, per un importo inferiore a una determinata soglia che varia dai 10 ai 22 euro; tale meccanismo semplicemente perché, nel caso di forniture di così basso valore, i costi di gestione della riscossione dell'imposta supererebbero le entrate previste. Tuttavia, con lo sviluppo di *Internet*, il numero di importazioni è aumentato vertiginosamente (nel 2015 si stimava che 144 milioni di spedizioni abbiano beneficiato dell'esenzione, ciò significa che si è registrato un aumento del volume d'affari del 300% negli ultimi 15 anni³⁹²) e il gettito Iva che gli Stati membri hanno deciso volontariamente di non raccogliere, a sua volta, sta aumentando rapidamente.

Inoltre, è ampiamente riconosciuto che un gran numero di beni dichiarati di "modico valore" hanno in realtà un'equivalenza monetaria concreta che supera la soglia di esenzione. Tuttavia, poiché le autorità doganali non hanno le risorse per verificare ciascuna spedizione (ancora una volta perché ciò comporterebbe costi amministrativi spropositati),

³⁹⁰ Cfr. M. LAMENSCH, *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce*, cit., p. 142.

³⁹¹ Art. 60, Direttiva Iva.

³⁹² Dati presi in considerazione dalla Commissione Europea nell'*impact assessment* che ha preceduto la stesura delle Proposte. Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Commission Staff Working Document Impact Assessment*, cit., p. 15.

le perdite sulle entrate Iva dovute alle sottovalutazioni in frode alla legge sono piuttosto “drammatiche”³⁹³. Si stima che tali perdite siano attualmente pari a 5 miliardi di euro ogni anno³⁹⁴.

Inoltre, ancora una volta sono le imprese comunitarie a subire uno svantaggio concorrenziale rispetto alle imprese *extra-UE*, in quanto le prime devono addebitare l’Iva anche sulle merci di basso valore mentre i loro concorrenti stabiliti fuori dall’Unione non ne sono invece obbligati.

Gli Stati membri sono per questo ben disposti a rimuovere tale esenzione, ciò nonostante, la questione fondamentale è quella di riuscire a trovare un meccanismo che eviti la situazione in cui i costi amministrativi relativi al monitoraggio e alla riscossione dell’imposta superino le potenziali entrate.

L’*Action 1* BEPS, sulle sfide dell’economia digitale, ha individuato quattro possibili approcci per semplificare la riscossione dell’Iva/Gst sulle importazioni di beni, al fine di ridurre la soglia di esenzione³⁹⁵. Le opzioni includono il miglioramento della procedura tradizionale, un sistema di registrazione dei fornitori, un sistema di raccolta dell’imposta svolto da terze parti e un sistema di raccolta operato dai clienti stessi.

La soluzione proposta dalla Commissione Europea, come misura di accompagnamento alla soppressione della soglia *de minimis*, è duplice. È una combinazione di un sistema di registrazione del fornitore e di un sistema di raccolta dell’imposta ad opera di terze parti.

³⁹³ Cfr. M. LAMENSCH, *European Commission’s New Package of Proposals on E-Commerce*, cit., p. 142.

³⁹⁴ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2016) 757, p. 2.

³⁹⁵ Cfr. OECD/G20, *Base Erosion and Profit shifting project*, “Address the Tax Challenges of the Digital Economy”, ACTION 1: Final Report 2015, p. 184 e ss.

In primo luogo, la Commissione propone nuovamente di ampliare il regime MOSS (destinato a diventare quindi definitivamente un OSS, in vista della sua portata molto più ampia) anche per quanto riguarda le importazioni di merci di scarso valore, ossia propone una revisione del meccanismo di registrazione del fornitore³⁹⁶. Inoltre, non essendo prevista alcuna soglia per le piccole imprese, la registrazione sarà obbligatoria dal primo centesimo di euro incassato. Al fine di rimuovere gli oneri di *compliance* per i fornitori *extra-UE*, inoltre, la registrazione nell'ambito del sistema *One Stop Shop* sarà possibile per i venditori affidabili stabiliti in Paesi terzi e tutti gli operatori commerciali potranno designare un intermediario all'interno dell'Unione (come un corriere espresso, un operatore postale o un agente doganale) per gestire gli adempimenti Iva³⁹⁷.

In secondo luogo, poiché la Commissione non si aspetta di certo che tutti i soggetti passivi *extra-UE* si registrino all'OSS, in caso di mancata registrazione è proposta un'alternativa: gli Stati membri dovrebbero consentire ai soggetti passivi (vale a dire gli operatori postali o corrieri espressi) che presentano le merci nella dogana comunitaria, di segnalare ed assolvere elettronicamente l'imposta dovuta all'importazione di tali spedizioni, sulla base di una dichiarazione mensile, a nome della persona a cui sono destinate le merci (ossia un sistema di raccolta dell'imposta svolto da terze parti)³⁹⁸. Per semplificare ulteriormente la dichiarazione, queste merci dovrebbero essere sistematicamente assoggettate all'aliquota Iva normale, a meno che la persona alla quale

³⁹⁶ Da inserire negli artt. 369-*quaterdecies* e ss. della Direttiva Iva. Cfr. G. LIBERATORE, *Estensione del Mini One Stop Shop anche a beni e servizi*, cit., p. 52.

³⁹⁷ Cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing*, cit., p. 135.

³⁹⁸ Da inserire agli artt. 369-*sexvicies* della Direttiva Iva.

le merci sono destinate non richieda specificamente l'applicazione di un'aliquota ridotta³⁹⁹. In questo caso, tuttavia, sarebbe necessaria una dichiarazione doganale standard⁴⁰⁰. Va notato che, al momento, i trasportatori già riscuotono l'Iva sulle importazioni il cui valore supera la soglia minima, ad un costo che varia tra 0 e 22 euro per le società postali e 9 euro in media per i corrieri espressi, il che si traduce in una vera e propria commissione per il cliente, la quale è spesso molto più alta di queste cifre stimate dalla Commissione⁴⁰¹. Questa è la parte della proposta che secondo alcuni potrebbe rivelarsi la più problematica⁴⁰².

Si prevede che questo sistema si rivelerà efficiente per la ragione che la maggior parte degli intermediari ha già familiarità con le norme e le procedure dell'Iva europea. La liquidazione delle piccole spedizioni da parte di commercianti extracomunitari affidabili, che si registreranno presso lo "sportello unico", sarà notevolmente semplificata in termini di procedure doganali, le partite di un valore non superiore a € 150 non saranno più bloccate in dogana fino alla liquidazione dell'imposta e la riscossione per tali beni sarà gestita separatamente in base all'autovalutazione⁴⁰³.

³⁹⁹ Cfr. G. LIBERATORE, *Estensione del Mini One Stop Shop anche a beni e servizi*, cit., p. 52.

⁴⁰⁰ Da inserire agli artt. 369-*septvicies bis* e *ter* della Direttiva Iva.

⁴⁰¹ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Commission Staff Working Document Impact Assessment*, cit., p. 16.

⁴⁰² Per le criticità cfr. M. LAMENSCH, *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce*, cit., p. 143.

⁴⁰³ COMMISSIONE EUROPEA, *Fact Sheet*, cit.; Cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing*, cit., p. 135.

1.2. Aliquota ridotta per gli *e-books*

In linea con l'impegno assunto nel Piano d'azione sull'Iva, la Commissione, prendendo in considerazione che il mercato dell'editoria digitale vale oggi il 5% – e che è destinato a raggiungere il 20% entro il 2021 – ha finalmente proposto che tutte le pubblicazioni in qualsiasi formato, comprese quelle digitali, possano essere assoggettate alla medesima aliquota Iva agevolata⁴⁰⁴. Questo è il contenuto dell'ultimo⁴⁰⁵ dei quattro documenti presentati al Parlamento e al Consiglio UE dalla Commissione lo scorso 1 dicembre 2016, che qualora venisse accettato dai suddetti organi legislativi accorderebbe ai singoli Stati membri la possibilità di tassare, ai fini Iva, le pubblicazioni elettroniche alla stregua di quelle in formato cartaceo⁴⁰⁶.

Tuttavia, gli Stati membri non saranno obbligati ad applicare aliquote Iva più basse alle pubblicazioni elettroniche e continueranno a esercitare il pieno controllo sui trattamenti fiscali da adottare.

Attualmente gli *e-books* sono tassati con un'aliquota Iva minima del 15%, mentre agli Stati membri è concessa la facoltà di applicare alle pubblicazioni stampate su un supporto fisico un'aliquota “ridotta” (non inferiore al minimo del 5%) o “super-ridotta” (inferiore al 5%), e in alcuni casi persino concedere esenzioni con diritto alla detrazione dell'imposta assoluta nella fase di fornitura precedente⁴⁰⁷.

⁴⁰⁴ Cfr. G. LIBERATORE, *Estensione del Mini One Stop Shop anche a beni e servizi*, cit., p. 55.

⁴⁰⁵ COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2016) 758, 1 dicembre 2016.

⁴⁰⁶ Cfr. A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing*, cit., p. 136.

⁴⁰⁷ Argomento ampiamente analizzato *Supra*, Cap. II, Parte Prima, § 3.

Con la proposta in esame viene sostituito il punto 6 dell'Allegato III della Direttiva Iva, che non farà più riferimento al supporto fisico attraverso il quale il libro deve essere diffuso ma la nuova formulazione si limiterà a richiamare “qualsiasi fornitura di libri, giornali e periodici”, e viene emendato l'art. 98 con l'aggiunta di una deroga per l'editoria digitale⁴⁰⁸.

Inoltre, la Commissione correttamente ha deciso di non includere nella proposta una definizione comunitaria degli *e-books* reputando quest'ultimi in continua evoluzione e quindi non suscettibili di una descrizione analitica non superabile nel breve periodo⁴⁰⁹. Difatti, ora come ora, solo gli Stati membri si trovano nelle condizioni di poter adattare il diritto alle esigenze future in modo tempestivo, dato che l'Unione Europea per essere in grado di novellare le norme tributarie richiede necessariamente l'unanimità dei consensi.

Il 1 giugno 2017⁴¹⁰ il Parlamento Europeo ha approvato la proposta di consentire agli Stati membri di ridurre l'aliquota Iva sulle pubblicazioni in formato digitale, allineandola all'aliquota riscossa sui materiali stampati. Anche in questo caso, non resta che aspettare per vedere dove questa strada intrapresa ci condurrà tenendo presente che la Corte di Giustizia, con la sentenza resa nella causa C-390/15 del 7

⁴⁰⁸ Cfr. M. PEIROLO, *E-book con aliquota IVA ordinaria IL COMMENTO*, in *Corriere Tributario*, n. 20, 2017, p. 1588-1589.

⁴⁰⁹ Cfr. G. LIBERATORE, *Estensione del Mini One Stop Shop anche a beni e servizi*, *cit.*, p. 55.

⁴¹⁰ Cfr. PARLAMENTO EUROPEO, *Press Release, Reducing VAT on e-books, to match printed book rates*, 1 giugno 2017, reperibile all'indirizzo <http://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20170529IPR76238/reducing-vat-on-e-books-to-match-printed-book-rates>.

marzo 2017⁴¹¹, ha recentemente affermato che l'applicazione dell'aliquota ordinaria alle pubblicazioni in formato digitale non dà luogo ad una disparità di trattamento rispetto all'aliquota ridotta applicabile agli analoghi prodotti editoriali distribuiti su carta o su un qualsiasi altro supporto fisico⁴¹².

2. Prospettive sulla territorialità: regime Iva *destination-based*

Il 4 ottobre 2017 la Commissione Europea ha presentato una nuova proposta di riforma del tributo Iva comunitario⁴¹³ attuabile dal 2022, con la quale propone riforme e principi su cui fondare la modernizzazione del sistema comune Iva attualmente vigente. La stessa Commissione definisce l'intervento come un primo «piano per la riforma più sostanziale degli ultimi venticinque anni delle norme europee sull'Iva; un rilancio volto a migliorare e aggiornare il sistema a beneficio sia dei governi che delle imprese».

Si legge sul comunicato stampa della stessa Commissione UE⁴¹⁴ che ogni anno oltre 150 miliardi di euro di gettito Iva non vengono riscossi e circa 50 miliardi di questi 150 totali (ovvero € 100 l'anno per cittadino europeo) sono il risultato di frodi transfrontaliere sull'Iva che possono essere utilizzati per finanziare organizzazioni criminali, compreso il

⁴¹¹ CGUE, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, (Causa C-390/15), 7 marzo 2017.

⁴¹² Cfr. M. PEIROLO, *E-book con aliquota IVA ordinaria IL COMMENTO*, cit., p. 1583.

⁴¹³ COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2017) 566, 4 ottobre 2017.

⁴¹⁴ COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicato stampa – Divario dell'IVA: i 152 miliardi di euro persi nel 2015 dai paesi dell'UE dimostrano che la riforma dell'IVA è quanto mai urgente*, Bruxelles, 28 settembre 2017.

terrorismo⁴¹⁵. Anche se secondo le ultime valutazioni lo scarto tra Iva stimata e Iva effettivamente raccolta dovrebbe essere lentamente in regressione, grazie ai sistemi antifrode introdotti negli ultimi anni, la perdita stimata è ancora sufficientemente impressionante per giustificare uno sguardo a metodi più efficaci⁴¹⁶.

È la stessa Commissione Europea ha riconoscere per prima che, nonostante le numerose riforme, l'attuale sistema dell'Iva (introdotto come transitorio nel lontano 1993) non è riuscito a stare al passo con le sfide dell'attuale economia, che è globale, digitale e mobile⁴¹⁷. Nonostante le varie contromisure adottate negli anni, il sistema rimane ancora suscettibile di frode in maniera del tutto inaccettabile.

Con questa proposta, l'impegno ormai pluriennale della Commissione per un sistema dell'Iva definitivo, che sia efficace per il mercato unico e che risponda in maniera concreta alle esigenze della globalizzazione, divenute negli ultimissimi anni ancora più pressanti, viene finalmente messo per iscritto. A conclusione di un percorso intrapreso anni or sono, viene annunciata l'intenzione di passare ad un sistema Iva definitivo basato sul *destination principle*.

La proposta mira ad eliminare questo sistema basato sulle frontiere nazionali e a renderlo, così, meno anacronistico. Secondo quanto contenuto nel documento, entro il 2022 gli Stati membri dovrebbero trattare le operazioni Iva transfrontaliere effettuate nel mercato unico europeo alla stregua delle operazioni nazionali.

⁴¹⁵ Così ha sostenuto Pierre Moscovici, Commissario per gli Affari economici e finanziari, la fiscalità e le dogane. Cfr. B. ROMANO, *Iva intra-Ue, tassazione all'origine*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 ottobre 2017.

⁴¹⁶ Cfr. M. VAN DE LEUR, *New EU Proposal to Change Cross-Border B2B VAT Rules*, in *International VAT Monitor*, Vol. 28, Issue 6, 2017.

⁴¹⁷ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicato stampa – Divario dell'IVA*, cit.

Ciò significa che, nel caso in cui venisse approvata dal Consiglio, l'attuale sistema Iva verrebbe radicalmente modificato. L'attuale disciplina prevede infatti che le prestazioni transfrontaliere siano detassate – “non imponibili” – (ovvero esenti con diritto alla detrazione), mentre le cessioni dovrebbero essere assoggettate ad Iva da parte dell'acquirente, fornendo una facile scappatoia per le imprese senza scrupoli che riscuotono l'Iva per poi svanire nel nulla senza versare il gettito incassato al governo⁴¹⁸.

La Commissione propone dunque di modificare le regole Iva sugli scambi transfrontalieri tra le imprese (transazioni *B2B*). Fondamentalmente, gli operatori commerciali nel caso di transazioni *business to business* transfrontaliere applicherebbero le aliquote Iva dello Stato membro del cliente, ma adempirebbero agli obblighi di pagamento nei propri Stati membri. Saranno poi quest'ultimi a dover trasferire l'Iva riscossa allo Stato membro di destinazione del bene o del servizio (cosa che già avviene per tutte le prestazioni di servizi elettroniche). In poche parole, un sistema basato sulla tassazione all'origine, ma con l'applicazione dell'imposta secondo le norme vigenti nello Stato membro di destinazione⁴¹⁹; con la possibilità di depositare le proprie dichiarazioni Iva nella propria lingua madre ed effettuare i pagamenti secondo le regole e i modelli amministrativi del proprio Paese, qualunque sia lo Stato membro dell'acquirente o del destinatario.

⁴¹⁸ Cfr. M. VAN DE LEUR, *New EU Proposal to Change Cross-Border B2B VAT Rules*, *cit.*

⁴¹⁹ Cfr. S. LA GRUTTA, *Tassazione nello stato di origine per il nuovo sistema Iva*, in *EUTEKNE.INFO – Il quotidiano del Commercialista*, 5 ottobre 2017, <http://www.eutekne.info>.

Inoltre, secondo la Commissione sarà anche più facile per le imprese che effettueranno operazioni transfrontaliere gestire i propri obblighi Iva nei rispettivi Stati membri di residenza attraverso un portale *online* – in applicazione del c.d. *One Stop Shop* – con conseguenti semplificazioni in termini di adempimenti amministrativi necessari.

Infine, la proposta della Commissione non inciderà sulle vigenti disposizioni relative alle prestazioni rese in rapporti *B2C*, ma non influenzerà nemmeno le operazioni relative ai servizi effettuate in rapporti *B2B*⁴²⁰.

Le intenzioni della Commissione sono quelle di realizzare concretamente la proposta con l'approvazione del Consiglio UE entro al fine del suo mandato, ovvero entro le prossime elezioni del 2019. L'obiettivo è quello di far entrare in vigore il “mercato unico dell'Iva” nel 2022.

Bisogna prendere nota che questa appena descritta è certamente una proposta piuttosto coraggiosa da parte della Commissione, resta comunque da vedere in che modo tutto ciò verrà concretamente attuato, non solo con gli Stati membri ma anche con le imprese. La partita non sarà delle più facili. I temi fiscali all'ordine del giorno richiedono necessariamente l'unanimità di tutti gli Stati membri e si prevede quindi un “accesso dibattito”.

⁴²⁰ Tutti i dettagli sulla Proposta sono disponibili sul sito web della Commissione. Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Fact Sheet – Questions and Answers on VAT reform in the EU*, Bruxelles, 4 ottobre 2017, reperibile all'indirizzo http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-3444_en.htm.

3. Conclusioni

Questa proposta comunitaria potrebbe rivelarsi meno ardua da approvare rispetto a quanto non sarebbe l'idea di introdurre una nuova tassa dedicata interamente all'industria digitale⁴²¹. Infatti, nel *Digital Summit* di Tallinn, tenutosi il 29 settembre 2017, ancora una volta molti Paesi – tra i quali Malta e Irlanda - si sono pronunciati negativamente sull'iniziativa di Italia, Spagna, Francia e Germania di istituire un'imposta sul digitale *ex novo*. Dello stesso avviso anche la Camera di commercio Euro-Americana di Bruxelles, che già aveva criticato l'eventualità che, sulla spinta di alcuni Stati membri, l'Europa potesse porre in essere scelte unilaterali non concertate a livello globale.

Non è la prima volta che la Commissione Europea si trova a dover sollecitare una riforma del sistema dell'Iva. Infatti, per le imprese che svolgono la loro attività nel territorio della Comunità, se si parla di Iva, le frontiere nazionali ancora fanno parte della realtà di ogni giorno e le norme in materia attualmente in vigore costituiscono uno degli ultimi ambiti del diritto europeo che ancora non si trova allineato ai principi posti alla base del nostro mercato unico⁴²².

È ormai chiaro che, dopo molti anni di tentativi senza esito, il progetto che aveva come obiettivo quello di attuare un sistema definitivo dell'Iva basato, per tutte le cessioni transfrontaliere di beni, sul principio di tassazione nello Stato membro di origine alle stesse condizioni applicate al commercio interno, aliquote Iva comprese, dovrà essere presto abbandonato.

⁴²¹ Di questa opinione anche Pierre Moscovici. Cfr. B. ROMANO, *Iva intra-Ue, tassazione all'origine*, cit.

⁴²² Tale affermazione può essere desunta, tra l'altro, dal *Comunicato stampa – Divario dell'IVA*, cit. della Commissione Europea.

È stato evidenziato nel corso della trattazione come sia diventata, in questo momento storico, sempre più urgente la necessità di modernizzare il sistema dell'Iva per il commercio transfrontaliero *B2C*. In effetti, il vigente sistema fu creato più di mezzo secolo fa, in un'economia dominata da transazioni interne (ovvero entro i confini nazionali) tra parti che interagivano fisicamente tra loro in una posizione geografica certa ed identificabile. Non sorprende quindi che esso non riesca a far fronte ad un'economia resa globale e mobile dalle tecnologie digitali e dell'informazione.

Sfortunatamente la proposta pubblicata a dicembre 2016 non sembra essere all'altezza della sfida. La sua attuazione, infatti, non risolverebbe definitivamente il principale problema delle frodi basate sulle sottovalutazioni delle merci e il basso livello di applicabilità delle disposizioni ai soggetti passivi extracomunitari. Ciò comporterebbe inoltre notevoli oneri di *compliance* per il settore dei trasporti, con ripercussioni inevitabili per tutti i consumatori finali.

Ci troviamo in un momento chiave. È sicuramente necessario dover prendere delle decisioni e agire il più rapidamente possibile, tuttavia allo stesso tempo non bisogna essere troppo precipitosi per evitare il rischio di adottare misure inadeguate che richiederebbero l'accordo unanime di tutti gli Stati membri per essere annullate, con conseguenze dannose per l'intero ordinamento comunitario.

La chiave per innovare il sistema Iva è la tecnologia stessa. Le opportunità offerte dal mondo virtuale ancora non sono state studiate e sfruttate a pieno, si pensi ad esempio alla possibilità di adottare un sistema di registrazione *online* e di creare un *database* di partite Iva, le

quali costituirebbero un uso alquanto basilare della tecnologia stessa in grado di coadiuvare lo sviluppo normativo⁴²³.

Ciò di cui bisogna rendersi conto al più presto è che l'economia odierna non richiede di migliorare un sistema che è stato progettato in – e per – un'altra era, tutto ciò che occorre è ripensare il sistema dell'Iva dalle fondamenta sulla base delle tecnologie disponibili e dei cambiamenti verificatisi nel corso degli ultimi anni.

Per voler concludere parafrasando una delle più celebri citazioni del Professor Oren Harari⁴²⁴, «non è stato il continuo miglioramento della candela che ha permesso ad Edison di inventare la luce elettrica». Indubbiamente questo processo innovativo comporta anche un doveroso investimento di tempo e di risorse da parte di tutti gli Stati membri, come d'altronde in tutti i casi in cui si va alla ricerca di soluzioni innovative, avendo però la consapevolezza che in questo caso il potenziale ritorno economico è enorme e che quindi (forse) valga la pena impegnarsi a cercare una soluzione valida, individuando gli elementi giusti che permetteranno di chiarire definitivamente la questione (quantomeno per il momento).

⁴²³ Cfr. l'opinione di M. LAMENSCH, *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce*, cit., p. 146.

⁴²⁴ Oren Harari (30 luglio 1949 – 10 aprile 2010) è stato professore presso l'Università di San Francisco e autore di diversi libri di management, tra cui *The Leadership Secrets di Colin Powell*.

BIBLIOGRAFIA

MONOGRAFIE E LIBRI GIURIDICI

A. COMELLI, *Iva nazionale ed Iva comunitaria*, CEDAM, Padova, 2000;

A. DI PIETRO – B. SANTACROCE – J. LASARTE (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003;

A. DRAGONETTI – V. PIACENTINI – A. SFONDRINI (a cura di), *Manuale di fiscalità internazionale*, IPSOA, Ed. VII, 2016;

A. RIMMER, *Trading places? VAT and customs treatment of imports, exports, intra-EU transactions, and cross-border supplies of services in the digital age*, Londra, Spiramus, Ed. II, 2016;

B. SANTACROCE – S. FICOLA, *Il commercio elettronico – Aspetti giuridici e regime fiscale*, Maggioli Editore, Ed. II, 2015;

B. SANTACROCE – S. FICOLA, *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, Maggioli Editore, Ed. II, 2010;

C.A. HERBAIN, *VAT Neutrality*, Promoculture-Larcier, 2015;

D. MANCA – F. MANCA, *IVA: il presupposto della territorialità*, IPSOA, Ed. IV, 2013;

E.D. ALBARDA [ET. AL.], *Caught in the Web: the Tax and Legal Implications of Electronic Commerce*, Fed, 1998;

F. DELFINI – G. FINOCCHIARO (a cura di), *Diritto dell'informatica*, UTET Giuridica, Torino, 2014;

BIBLIOGRAFIA

G. MANDÒ – D. MANDÒ, *Manuale dell'Imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, Ed. XXXIII, 2014;

G. MELIS, *Lezioni di Diritto Tributario*, Giappichelli, Ed. V, Torino, 2017;

G. MICCOLI, *Digital economy: Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, PM Edizioni, 2016;

L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), *Digital Economy nel Sistema Tributario Italiano ed Europeo*, AMON, Ed. I, 2015;

L.P. EBRILL – M. KEEN – J.P. BODIN – V. SUMMERS, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, 2001;

M. CULLEN – H.P. SWAIN – J. WRIGHT, *GST & Imported Services: A Challenge in an Electronic Commerce Environment*, Policy Advice Division of the Inland Revenue Department, 2001;

M. KEEN, *VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries*, Working Paper n. 07/174, International Monetary Fund, 2007;

M. KEEN, *Taxation and Development – Again*, Working Paper n. 12/220, International Monetary Fund, 2012;

M. LAMENSCH, *European VAT in the digital era: a critical analysis and proposals for reform*, IBFD, Doctoral Series n. 36, 2015;

M. LAMENSCH – E. TRAVERSA – S. VAN THIEL (a cura di), *Value Added Tax and the Digital Economy - The 2015 EU Rules and Broader Issues*, Wolters Kluwer, 2016;

M. PEIROLO, *E-Commerce 2015*, IPSOA, Ed. I, 2015;

BIBLIOGRAFIA

P. CENTORE (a cura di), *Codice Iva Nazionale e Comunitaria*, Wolters Kluwer, Milano, Ed. III, 2015;

P. CENTORE, *IVA Europea: il VAT Package 2008*, IPSOA, 2008;

P. CENTORE, *IVA comunitaria – Aspetti interpretativi e applicativi*, IPSOA, Milano, 1997;

P. RENDAHL, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies*, Amsterdam, IBFD, 2009;

P. VALENTE, *Economia digitale e commercio elettronico*, IPSOA, 2015;

P. VALENTE, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014;

P. VALENTE, *L'impresa invisibile. Net economy e strategie fiscali*, *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2001;

P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti Giuridici e Fiscali del Commercio Elettronico*, il fisco, Roma, 1999;

R. BAGGIO, *Il principio della territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Giuffrè Editore, Milano, 2009;

R. BORRUSO, *La tutela giuridica del software – Diritto d'autore e brevettabilità*, Giuffrè Editore, Milano, 1999;

R. MINOR – C. GARTNER, *VAT on Electronically Supplied Services to EU Consumers*, SPITZE Publishing, Ed. II, 2014;

R. PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, Giuffrè Editore, Milano, 2002;

BIBLIOGRAFIA

S. BASU, *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*, ASHGATE, Padstow, 2007;

T. ROSEMBUJ, *El Impuesto digital*, Editorial el Fisco, Ed. I, 2015;

DOTTRINA

A. BAL, *EU VAT: New Rules on B2C Supplies of Digital Services from 2015*, in *European Taxation*, Vol. 54, Issue 7, 2014;

A. BAL, *EU VAT Proposals to Stimulate Electronic Commerce and Digital Publishing*, in *International VAT Monitor*, Vol. 28, Issue 2, 2017;

A. COMELLI, *L'IVA quale imposta sul consumo*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 2, 1996;

A. DE LUCA – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, n. 11, 2004;

A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.1, 2016, p. 10015 ss.;

A. IACONO, *Editoria cartacea e "on line": i riflessi della causa "K" sull'ordinamento nazionale*, in *L'IVA*, n.1, 2015;

A. MONTI, *La Direttiva sul regime Iva applicabile al commercio elettronico*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, month 1, 2003;

A. SANTI, *Completate le regole iva per il commercio elettronico*, in *L'IVA*, n. 12, 2003;

BIBLIOGRAFIA

B.A. VAN DER MERWE, *VAT in the European Union and Electronically Supplied Services to Final Consumers*, in *SA Mercantile Law Journal*, Vol. 16, Issue 4, 2004;

B.G. VAN ZADELHOFF, *Will VAT survive in the telecom and internet jive*, in *International VAT Monitor*, n. 6, 1996;

B. ROMANO, *Iva intra-Ue, tassazione all'origine*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 ottobre 2017;

C. FLYNN – S. BATES, *The impact of BEPS on the digital economy*, in *International Tax Review*, 8 marzo 2016;

C. GARBARINI, *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2003;

C. GASTONE – F. COTUGNO, *Il regime del Mini One Stop Shop: un banco di prova per le semplificazioni del futuro*, in *Il Fisco*, n. 26, 2016;

C. ROMANO – D. CONTI, *La fiscalità della "digital economy" all'indomani degli studi BEPS*, in *Corriere Tributario*, n. 4, 2016;

D. MANDELLI, *Il regime della territorialità Iva del "commercio elettronico diretto"*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 2, 2004;

D. RAPONI, *EC Developments: VAT treatment of electronically delivered services*, in *EC Tax Review*, Vol. 9, Issue 3, 2000

D. RAVIOLA, *Commercio elettronico: scenario economico e legislazione tributaria dell'Unione Europea*, in *Il Fisco*, n. 36, 2002;

D. SICONOLFI, *Commercio elettronico "diretto" ed imposta sul valore aggiunto: l'evoluzione normativa e le novità introdotte dal DLgs. del 11.2.2010 n.18*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6, 2010;

E. FRIDENSKOELD, *VAT and the Internet: The Application of Consumption Taxes to e-Commerce Transactions*, in *Information & Communications Technology Law*, Vol. 13, Issue 2, 2004, p. 175-203;

E. LINKLATER, *The end of the story for reduced VAT rates for E-books? Commission v. France, Commission v. Luxembourg*, in *Common Market Law Review*, vol. 52, Issue 6, 2015, pp. 1679-1690;

E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. I, 1999, pp. 595-607;

E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l'IVA*, in *Il Fisco*, n. 41, 2003;

F. CANNAS, *Reduced Rates and the Digital Economy: The Treatment of (E-)Books Highlights Some Possible Inconsistencies of the EU VAT System*, in *EC Tax Review*, vol. 26, Issue 2, 2017, pp. 96-108;

F. GALLO, *Fisco ed economia digitale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2015;

F. RICCA, *Niente obblighi strumentali per le prestazioni di "e-commerce" rese a privati consumatori*, in *Corriere Tributario*, n. 3, 2016;

F. SANTORO, *Commercio elettronico: primi problemi pratici*, in *Il Fisco*, n. 44, 1999, p. 13656 e ss.;

F. SCOPACASA, *Le operazioni di e-commerce*, in *Corriere Tributario*, n. 9, 2001;

BIBLIOGRAFIA

G. ALLEVATO, *Aliquota IVA ordinaria sugli “e-book”*: davvero una violazione della neutralità fiscale?, in *Corriere Tributario*, n. 46, 2014;

G. CORABI, *E-commerce ed imposizione indiretta nell’Unione europea: riflessioni a margine delle proposte di modifica della VI Direttiva Iva*, in *Il Fisco*, n. 43, 2001, p. 13790;

G. HUFBAUER, *Mutating Tax Incentives: How Will the FSC Drama End?*, in *Tax Notes Int’l*, 15 aprile 2002, 2002 WTD 76-5, p. 177;

G. LIBERATORE, *Dal MOSS all’OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica*, in *Il Fisco*, n. 28, 2015;

G. LIBERATORE, *E-book con IVA ordinaria: la soluzione dovrà essere politica*, in *Il Fisco*, n. 14, 2017;

G. LIBERATORE, *Estensione del Mini One Stop Shop anche a beni e servizi*, in *L’IVA*, n. 3, 2017;

G. LIBERATORE, *Le nuove tecnologie esigono una “revisione” del sistema IVA*, in *L’IVA*, n. 3, 2016;

G. LIBERATORE, *Servizi digitali: il luogo di appartenenza del committente (non soggetto passivo)*, in *L’IVA*, n. 2, 2015;

G. LIBERATORE, *Territorialità servizi digitali e MOSS: novità e spunti di riflessione*, in *L’IVA*, n. 6, 2015;

G. MANNHEIMER, *I libri non sono tutti uguali. Il caso dell’IVA sugli e-book*, in *Istituto Bruno Leoni*, Focus 235, 2014;

G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1, 2015;

G. MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 3, 2016;

G. MELIS, *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime d'imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2001;

G. MELIS, *Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale*, in *Diritto Mercato Tecnologia*, 2016;

G. MOCCI, *Commercio elettronico diretto Iva come fattore distorsivo della concorrenza e risposta dell'Unione europea*, in *Il Fisco*, n. 25, 2003;

G. MOCCI – C. TURRISI, *Mini One Stop Shop (MOSS): IVA e territorialità nel commercio elettronico*, in *Commercialista Telematico*, sez. IVA, 12-10-2015;

G. ODETTO, *Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 - Le nuove regole di territorialità Iva applicabili dal 1° gennaio 2010*, in *Il Fisco*, n. 2, 2010;

G. SEPIO – M. D'ORSOGNA, *Effetti sulla legislazione interna della giurisprudenza comunitaria sull'aliquota Iva sugli e-book*, in *Il Fisco*, n. 25, 2015;

G. SEPIO – M. D'ORSOGNA, *Legge di stabilità 2015: la riduzione dell'aliquota Iva sugli e-book nell'ambito dei principi comunitari*, in *Il Fisco*, n. 6, 2015;

G. TRABATTONI, *Il discussion draft BEPS sull'economia digitale: verso un approccio davvero nuovo ai criteri di tassazione?*, in *Il Fisco*, n. 25, 2014;

H. M. GRAMBECK, *B2C Supplies of Electronic Service from 1 January 2015 from a German Perspective*, in *International VAT Monitor*, vol. 24, Issue 4, 2013;

I. LEJEUNE – B. VANHAM – I. VERLINDEN – A. VERBEKEN, *Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?*, in *European Taxation*, Vol. 38, Issue 1, 1998;

J.M. MACARRO OSUNA, *European Union – Non-Reduced Rates for E-Books: Has the ECJ Allowed a Violation of Fiscal Neutrality*, in *International VAT Monitor*, vol. 27, Issue 4, 2016;

L. FIACCOLA, *La rilevanza del luogo di prestazione dei servizi secondo la Direttiva 2008/8/CE*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 12, 2008;

L. HINNEKENS, *New Age International Taxation in the Digital Economy of the Global Society*, in *Intertax*, n. 25, Issue 4, 1997;

M. AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, vol. 21, Issue 3, 2012, pp. 134-143;

M. BALZANELLI, *MOSS: criticità e situazioni specifiche nel nuovo meccanismo di tassazione a destino*, in *Corriere Tributario*, n. 42, 2014;

M.C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXXVI, n. 1, I, 2017, pp. 55-81;

BIBLIOGRAFIA

M. DI PACE, *Commercio elettronico: verso una nuova regolamentazione dell'Iva*, in *Il Fisco*, n. 28, 2002;

M. GABELLI – C. PORRELLO, *L'Agenzia delle entrate fa il punto sul regime speciale IVA "MOSS"*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 8, 2016;

M. GIORGI, *Le "simmetrie" del sistema IVA in vigore dal 2010*, in *Corriere Tributario*, n. 1, 2010;

M. IAVAGNILIO – P. TOGNOLO, *I contratti di distribuzione di software standardizzato: problematiche fiscali relative alla qualificazione del reddito corrisposto dal distributore residente al produttore non residente*, in *Il Fisco*, n. 2, 2000;

M. KEEN – W. HELLERSTEIN, *Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT*, in *Tax Law Review*, Vol. 63, n. 2, 2010;

M. LAMENSCH, *Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?*, in *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 1, Issue 1, 2012;

M. LAMENSCH, *Different VAT rates for digital and paperback publications in the EU, a breach of 'fiscal neutrality'? A tentative answer and broader reflection on the coherence of the EU rules prohibiting indirect tax discrimination*, in *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 4, Issue 1, 2015;

M. LAMENSCH, *European Commission's New Package of Proposals on E-Commerce: A Critical Assessment*, in *International VAT Monitor*, Vol. 28, Issue. 2, 2017;

BIBLIOGRAFIA

M. LAMENSCH, *The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (First) Major Step towards Global Coordination of Value-Added-Tax Systems*, in *Intertax*, Vol. 44, Issue 5, 2016;

M. LOGOZZO, *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi generiche*, in *Corriere Tributario*, n. 12, 2010;

M. MARÈ – S. SPEROTTO, *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi dell'OCSE: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali*, maggio 2002, Università degli studi di Tuscia, Facoltà di Economia, disponibile all'indirizzo <http://www.economia.unitus.it/mare/ecommerce1.pdf>;

M. MASCHIO, *La disciplina tributaria del software*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1, 1993;

M. PEIROLO, *Aliquota IVA ordinaria per gli "e-book"*, in *Corriere Tributario*, n. 16, 2015;

M. PEIROLO, *E-book con aliquota IVA ordinaria IL COMMENTO*, in *Corriere Tributario*, n. 20, 2017;

M. PEIROLO, *La nuova disciplina della territorialità dei servizi di e-commerce*, in *Azienda & Fisco*, n. 24, 2003;

M. PEIROLO – A. DELLA CARITÀ, *E-commerce «diretto». Come cambia il regime Iva delle prestazioni di servizi on-line*, in *Rassegna fiscale internazionale*, 2004;

M. PEIROLO – A. DELLA CARITÀ, *Prestazioni di servizi rese on-line: il nuovo regime IVA*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 19, 2003;

M. PIRES, *Quo Vadis International Tax Law?*, in *Intertax*, n. 12/2001, p. 394-395;

BIBLIOGRAFIA

M. SPERA – F. PAPOTTI, *La Commissione UE indica le scelte IVA per i prossimi anni*, in *Il Fisco*, n. 37, 2016;

M. SPERA – F. SPAZIANTE, *Digital VAT Package: nuove proposte della Commissione UE*, in *Il Fisco*, n. 15, 2017;

M. SPERA – F. SPAZIANTE, *Le vendite a distanza: la Commissione UE punta sul MOSS*, in *Il Fisco*, n. 19, 2017;

M. VAN DE LEUR, *New EU Proposal to Change Cross-Border B2B VAT Rules*, in *International VAT Monitor*, Vol. 28, Issue 6, 2017

M. VELTROP, *Identification of Customers of E-Services under EU VAT*, in *International VAT Monitor*, vol. 25, Issue 5, 2014;

M. WEIDMANN, *The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services*, in *EC Tax Review*, vol. 24, Issue 2, 2015;

N. CASINI, *La nuova territorialità Iva delle prestazioni di servizi*, in *Il Fisco*, n. 21, 2010;

P. ADONNINO, *Attuazione nell'ordinamento interno della direttiva 2002/38/CE in tema di regime dell'Iva applicabile ai servizi di radiodiffusione e televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8, 2004;

P. CENTORE, *Attuazione nazionale del regime speciale per i servizi forniti in via elettronica e MOSS*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 5, 2015;

P. CENTORE, *I principi dell'IVA europea nella revisione della VI direttiva*, in *L'IVA*, n. 6, 2004;

P. CENTORE, *La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento delle Direttive UE*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 2, 2010;

P. CENTORE, *Le regole MOSS in lingua italiana*, in *Corriere Tributario*, n. 31, 2016;

P. CENTORE, “*Mini One Stop Shop*” (MOSS): *un passo verso il regime Iva definitivo*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 1, 2014;

P. CENTORE, *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in *Corriere Tributario*, n. 29, 2000;

P. CENTORE, *Sportello unico Iva: il regime territoriale delle operazioni “TBES”*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 2, 2014;

P. CENTORE, *Territorialità dell’Iva per i servizi digitali: la disciplina delle presunzioni*, in *Corriere Tributario*, n. 45, 2014;

P. CENTORE – F. SPAZIANTE, *Il VAT digital package: prime considerazioni*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 4, 2017;

P. CENTORE – F. SPAZIANTE, *Interventi di ‘soft law’ sulle modifiche IVA 2016*, in *Corriere Tributario*, n. 25, 2016;

P. DIAMOND – J. MIRRLEES, *Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency*, in *American Economic Review*, Vol. 61, Issue 1, 1971;

P. DIAMOND – J. MIRRLEES, *Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules*, in *American Economic Review*, Vol. 61, Issue 3, 1971;

BIBLIOGRAFIA

P. FERNANDEZ – G. HEIJ – J. POPE, *Tax Policy and Electronic Commerce*, in *Bulletin for International Taxation*, n. 56, Issue 1, 2002, pp. 30 – 38;

P. MASPES, *Criteri di territorialità delle transazioni on-line*, in *Forum fiscale*, dicembre 2000;

P. MASPES, *Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano*, in *Corriere Tributario*, n. 2, 2010;

P. PARISI, *I criteri specifici di territorialità nelle prestazioni di servizi*, in *Corriere Tributario*, n. 12, 2010;

P. PARISI, *La territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “business to consumer”*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 2, 2010;

P. ROSSI MACCANICO, *Le nuove regole comunitarie per l'applicazione dell'Iva ai prestatori extracomunitari di servizi elettronici*, in *Il Fisco*, n. 34, 2002;

P. TARIGO, *Intermediazioni, servizi prestati tramite mezzi elettronici e criteri di collegamento Iva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2016;

P. VALENTE, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale in internet*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 3, 1998;

R. FANELLI, *Le nuove regole per i rimborsi ai non residenti*, in *L'IVA*, n. 3, 2010;

R.M. BIRD, *Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?*, in *Bulletin for International Taxation*, n. 59, Issue 4, 2005, pp. 130-140;

BIBLIOGRAFIA

R. MICELI, *La territorialità iva nelle “operazioni telematiche”*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2004;

R. PARIS, *The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State*, in *International Studies Quarterly*, n. 47, Issue 2, 2003, pp. 153–182;

R. RIZZARDI, *Il regolamento di applicazione del sistema comune IVA: come e perché*, in *Corriere Tributario*, n. 17, 2011;

R. RIZZARDI, *La prima azione OCSE sul tema BEPS: la tassazione dell'economia digitale*, in *Corriere Tributario*, n. 20, 2014, p. 1572 e ss.;

R. RIZZARDI, *Tassazione dell'economia digitale: le proposte degli esperti europei*, in *Corriere Tributario*, n. 40/2014, p. 3103 ss.;

R. VALACCA, *Aliquote IVA applicabili alla vendita di software pacchettizzato*, in *Corriere Tributario*, 1991;

S. BASU, *Implementing E-Commerce Tax Policy*, in *British Tax Review*, 2004, p. 46-69;

S. CIPOLLINA, *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1, I, 2014;

S. CHIRICHIGNO – M. DIMONTE, *Il recepimento delle disposizioni della direttiva 2008/9/CE in materia di rimborso dell'IVA assolta in uno Stato membro dai soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 5, 2010;

S. CNOSSEN, *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*, in *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, Issue 3, 1998;

S. DE MARCO, *Nuove applicazioni del regime speciale nell'e-commerce*, in *Bollettino tributario*, fasc. 19, 2011;

S. FICOLA – B. SANTACROCE, *Alberghi, prenotazioni online con Iva*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 settembre 2016;

S. FICOLA – B. SANTACROCE, *Il commercio elettronico: identificazione del prestatore e del committente*, in *Corriere Tributario*, n. 15, 2012;

S. LA GRUTTA, *Tassazione nello stato di origine per il nuovo sistema Iva*, in *EUTEKNE.INFO – Il quotidiano del Commercialista*, 5 ottobre 2017, <http://www.eutekne.info>;

S. PELLEGGRI, *Rassegna di giurisprudenza – Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto (2000-2016)*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 2016;

STUDIO «DEOTTO-MAGRINI-DAVID & ASSOCIATI» IN UDINE, *Le nuove regole IVA per l'e-commerce*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 11, 2004;

T. FALCAO – B. MICHAEL, *Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An Eye-Opening Case Study*, in *Intertax*, n. 42, Issue 5, 2014, pp. 317-324;

T.L. FRIEDMAN, *It's a Flat World, After All*, in *The New York Times Magazine*, 3 aprile 2005;

RIFERIMENTI NORMATIVI E ATTI NON LEGISLATIVI

COMMISSIONE EUROPEA, C (2013) 7082, 22 ottobre 2013;

COMMISSIONE EUROPEA, *Libro Bianco “Crescita, Competitività, Occupazione”*, Proposta COM (93) 700, 5 dicembre 1993;

COMMISSIONE EUROPEA, *Une initiative européenne dans le commerce électronique*, Proposta COM (97) 157, 15 aprile 1997;

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM 349/2000, 7 giugno 2000;

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2003) 822, 23 dicembre 2003;

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2005) 334, 20 luglio 2005;

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2010) 2020, 3 marzo 2010;

COMMISSIONE EUROPEA, COM (2010) 695, 1 dicembre 2010;

COMMISSIONE EUROPEA, *WHITE PAPER: Roadmap to a Single European Transport Area – Towards a competitive and resource efficient transport system*, Proposta COM (2011) 144, 28 marzo 2011;

COMMISSIONE EUROPEA, COM (2011) 851, 16 dicembre 2011;

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2016) 755, 1 dicembre 2016;

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2016) 756, 1 dicembre 2016;

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2016) 757, 1 dicembre 2016;

BIBLIOGRAFIA

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2016) 758, 1 dicembre 2016;

COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (2017) 566, 4 ottobre 2017;

COMMISSIONE EUROPEA, *Action Plan on VAT*, COM (2016) 148, 7 aprile 2016;

COMMISSIONE EUROPEA, *VAT Digital Single Market Package*, 1 dicembre 2016;

COMMISSIONE EUROPEA, *Commission Staff Working Document Impact Assessment – Accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce*, SWD/2016/0379, 1 dicembre 2016;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 99/59/CE, 17 giugno 1999;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2000/31/CE, 8 giugno 2000;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2002/38/CE, 7 maggio 2002;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2006/112/CE, 28 novembre 2006;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2008/8/CE, 12 febbraio 2008;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2008/9/CE, 12 febbraio 2008;

BIBLIOGRAFIA

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2009/47/CE, 5 maggio 2009;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva 2010/88/UE, 7 dicembre 2010;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Regolamento (CE) 792/2002, 7 maggio 2002;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Regolamento (CE) 1777/2005, 17 ottobre 2005;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Regolamento 904/2010/UE, 7 ottobre 2010;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Regolamento 282/2011/UE, 15 marzo 2011;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Regolamento 967/2012/UE, 9 ottobre 2012;

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Regolamento 1042/2013/UE, 7 ottobre 2013;

CONSIGLIO DELLE COMUNITÀ EUROPEE, Direttiva 67/227/CEE (Prima Direttiva), 11 aprile 1967;

CONSIGLIO DELLE COMUNITÀ EUROPEE, Direttiva 67/228/CEE (Seconda Direttiva), 11 aprile 1967;

CONSIGLIO DELLE COMUNITÀ EUROPEE, Direttiva 77/388/CEE (Sesta Direttiva), 17 maggio 1977;

BIBLIOGRAFIA

CONSIGLIO DELLE COMUNITÀ EUROPEE, Direttiva 86/560/CEE (Tredicesima Direttiva), 17 novembre 1986;

CONSIGLIO DELLE COMUNITÀ EUROPEE, Decisione 97/207/CE, 17 marzo 1997;

DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA del 26 ottobre 1972 n. 633, (D.P.R. 633/72 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto);

DECRETO LEGGE del 30 agosto 1993 n. 331;

DECRETO LEGISLATIVO del 9 aprile 2003, n. 70;

DECRETO LEGISLATIVO del 1 agosto 2003 n. 273;

DECRETO LEGISLATIVO del 11 febbraio 2010 n. 18;

DECRETO LEGISLATIVO del 31 marzo 2015, n. 42;

LEGGE DI STABILITÀ 2015, L. 23 dicembre 2014, n. 190;

LEGGE DI STABILITÀ 2016, L. 28 dicembre 2015, n. 208;

Internet Tax Freedom Act, Introduced in the House of Representatives, USA, HR 1054 IH, 105th Congress, 1st Session, March 13, 1997;

OECD, *A Bordless World – Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, OECD Conference, Ottawa, Canada, 1998;

OECD, *Dismantling the Barriers to Global Eletronic Commerce*, OECD Conference, Turku, Finland, 1997;

BIBLIOGRAFIA

OECD, *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*, Turku, 18 novembre 1997;

OECD, *Electronic Commerce: Maximising the Opportunities*, OECD Conference, Paris, France, 1999;

OECD, *International VAT/GST Guidelines*, 12 aprile 2017;

OECD/G20, *Base Erosion and Profit shifting project*, “Address the Tax Challenges of the Digital Economy”, ACTION 1: Final Report 2015;

GIURISPRUDENZA E PRASSI

Circ. Agenzia delle Entrate, 21 giugno 2010, n. 36/E;

Circ. Agenzia delle Entrate, 24 luglio 2014, n. 23/E;

Circ. Agenzia delle Entrate, 18 maggio 2016, n. 20/E;

Circ. Agenzia delle Entrate, 26 maggio 2016, n. 22/E;

Circ. Agenzia delle Entrate, 31 dicembre 2009, n. 58/E;

Circ. del Ministero delle Finanze, 23 febbraio 1994, n. 13.

Circ. del Ministero delle Finanze, 15 maggio 1995, n. 142;

Circ. del Ministero delle Finanze, 24 dicembre 1997, n. 328/E;

Circ. del Ministero delle Finanze, 20 agosto 1998, n. 1977/v/sd;

CGUE, *Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, (causa C-168/84), 4 luglio 1985;

BIBLIOGRAFIA

CGUE, *Jürgen Dudda v. Finanzgericht Bergisch Gladbach*, (causa C-327/94), 26 settembre 1996;

CGUE, *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond*, (causa C-167/95), 6 marzo 1997;

CGUE, *Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg*, (causa C-215/94), 29 febbraio 1996;

CGUE, *Fazenda Pública v. Fricarnes SA*, (causa C-28/96), 17 settembre 1997;

CGUE, *K Oy*, (Causa C-219/13), 11 settembre 2014;

CGUE, *Commission v. France*, (Causa C-479/13), 5 marzo 2015;

CGUE, *Commission v. Luxembourg*, (Causa C-502/13), 5 marzo 2015;

CGUE, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, (Causa C-390/15), 7 marzo 2017;

Conclusioni dell'Avvocato Generale, Causa C-219/13, 14 maggio 2014;

Corte di Cassazione, Quinta sez. tributaria, 14 novembre 2012, n. 19865;

Nota del Ministero delle Finanze, 20 agosto 1998, n. 1977/V/SD;

Nota del Segretario Generale del Consiglio, 29 novembre 2000, n. 13934;

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 2 agosto 2002, n. 261/E;

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 30 settembre 2003, n. 186/E;

ENCICLOPEDIA

G. MELIS voce *Commercio elettronico nel diritto tributario*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche – Sez. Commerciale*, UTET Giuridica, Ed. IV, 2008, p. 70;

F. BERTI, voce *New Economy*, in *Bankpedia, Enciclopedia online di Banca, Borsa e Finanza*, <http://www.bankpedia.org/index.php/it/117-italian/n/23704-new-economy>;

ALTRI DOCUMENTI

COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicato stampa – Divario dell’IVA: i 152 miliardi di euro persi nel 2015 dai paesi dell’UE dimostrano che la riforma dell’IVA è quanto mai urgente*, Bruxelles, 28 settembre 2017;

COMMISSIONE EUROPEA, *Fact Sheet – Modernising VAT for e-commerce: Questions and Answers*, Bruxelles, 1 dicembre 2016, reperibile all’indirizzo http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm;

COMMISSIONE EUROPEA, *Fact Sheet – Questions and Answers on VAT reform in the EU*, Bruxelles, 4 ottobre 2017, reperibile all’indirizzo http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-3444_en.htm;

COMMISSIONE EUROPEA, *Note esplicative sulle modifiche apportate al sistema dell’IVA nell’UE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di*

BIBLIOGRAFIA

servizi prestati tramite mezzi elettronici che entreranno in vigore nel 2015, 3 aprile 2014;

Comunicato Stampa Federalberghi, *Turismo: Iva dovuta su commissioni portali di prenotazione*, Roma, 6 settembre 2016;

Economia digitale: ecco come la tecnologia sta cambiando commercio e turismo, Confesercenti, 26 gennaio 2016, in <http://www.confesercenti.it/blog/economia-digitale-ecco-come-la-tecnologia-sta-cambiando-commercio-e-turismo>;

I consumi 2012 in Italia: -2% offline, +18% on line ... ma la partita è multiculturale!, Osservatori.net, Osservatorio eCommerce B2C;

PARLAMENTO EUROPEO, *Press Release, Reducing VAT on e-books, to match printed book rates*, 1 giugno 2017, reperibile all'indirizzo <http://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20170529IPR76238/reducing-vat-on-e-books-to-match-printed-book-rates>;

The disappearing taxpayer, in *The Economist*, 29 Maggio 1997, <http://www.economist.com/node/150080>;

UNITED STATES DEPARTMENT OF THE TREASURY, "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", 1996, in <http://www.treas.gov/taxpolicy/library/internet.pdf>;

VAT: special arrangements applicable to services supplied electronically, (Europa Portal – ultimo aggiornamento del 20 febbraio 2007) reperibile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:l31044>;

SITOGRAFIA

<http://www.bankpedia.org>;

<http://www.confesercenti.it>;

<http://www.economia.unitus.it>;

<http://www.economist.com>;

<http://www.eur-lex.europa.eu>;

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

<http://www.europarl.europa.eu>;

<http://www.eutekne.info>;

<http://www.fiscooggi.it>;

<https://www.osservatori.net>;

<http://www.treas.gov>;

<http://www.wikipedia.it>;

