

DIRITTO MERCATO TECNOLOGIA

INDICE DEL FASCICOLO N. 1

(gennaio – aprile 2016)

<i>The European eIDAS Regulation.....</i>	5
Giusella Finocchiaro	
<i>The Digital Identity: the Global Prospective.....</i>	20
Francesco Delfini	
<i>Tutela giuridica e interoperabilità transistituzionale dei documenti legali nel contesto internazionale e comunitario</i>	24
Dimitris Liakopoulos	
<i>Liberalizzazioni e diritti fondamentali nella diversa prospettiva delle Corti europee e nazionali.....</i>	78
Lorenzo Delli Priscoli e Maria Francesca Russo	
<i>Big data e potere di mercato: appunto sul controllo delle informazioni.....</i>	107
Gustavo Ghidini e Marta Ghiglioni	

FOCUS

IL SISTEMA IMPOSITIVO NELL'ECONOMIA DIGITALE

<i>Presentazione</i>	117
Alessandro De Stefano	
<i>L'economia digitale tra libertà di stabilimento ed elusione fiscale</i>	120
Alessandro De Stefano	
<i>Prospettive di tassazione dell'economia digitale</i>	154
Franco Gallo	
<i>Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati</i>	175
Alessio Persiani	
<i>Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale</i>	203
Giuseppe Melis	

PROFILI STRUTTURALI DELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA
DELL'ECONOMIA DIGITALE

Giuseppe Melis
LUISS Guido Carli

Sommario: 1. Considerazioni introduttive; 2. Problemi di applicazione dell'IVA alle operazioni effettuate nel mercato della rete; 3. La definizione delle operazioni dell'economia digitale nel diritto europeo; 4. La qualificazione delle operazioni quali “cessioni di beni” o “prestazioni di servizi”; 5. La territorialità delle operazioni dell'economia digitale; 6. Problematiche attuali e prospettive future.

1. Considerazioni introduttive

Il mio intervento ha ad oggetto l'imposizione indiretta dell'economia digitale.

Si tratta di un tema che non si pone sul versante delle imposte sui trasferimenti, bensì per l'IVA e le altre imposte sui consumi, che colpiscono la ricchezza solo nel momento in cui viene “prodotta” (con successiva traslazione economica del tributo sui consumatori, come nel caso delle accise sulla fabbricazione) o “consumata” (dazi doganali, accise sul consumo, monopoli fiscali).

In tale contesto, domina per importanza l'IVA, con le rilevanti questioni teoriche e tecnico-applicative che hanno accompagnato l'evoluzione della relativa disciplina in tema di economia digitale, cui sarà essenzialmente dedicata la presente relazione.

Prima di procedere all'esame dei profili IVA dell'economia digitale, occorre tuttavia svolgere alcune considerazioni di carattere generale, che coinvolgono, tra l'altro, altri tributi indiretti, quali l'imposta sulle telecomunicazioni, le imposte sul consumo monofase (*sales taxes*) e i dazi.

La prima considerazione di ordine generale si collega al fatto che qualsiasi forma impositiva indiretta non può non tenere conto di quel che è

ormai riconosciuto il diritto fondamentale di ciascun individuo di accedere ad *Internet* in condizioni di piena parità¹.

Al riguardo, è emblematico quanto accaduto in occasione del tentativo del governo ungherese di estendere la preesistente tassa sulle comunicazioni telefoniche – già introdotta dal 1° luglio 2012, gravante sui servizi di telefonia fissa e mobile e rapportata ai minuti di telefonate e al numero dei messaggi di testo – ai servizi di telefonia e messaggistica forniti via *Internet* (cd. VOIP, come *Skype*, *Whatsapp*, ecc.), con l’obiettivo di rendere sostanzialmente identico il trattamento fiscale delle telecomunicazioni, comunque effettuate.

Questa *ratio*, tuttavia, non trovava rispondenza nella “struttura” del tributo. E difatti, pur nascendo come tributo sui soli servizi di comunicazione VOIP, esso era parametrato alla quantità complessiva di *gigabyte* scaricati dai fruitori dei servizi *Internet*, rivelandosi così del tutto inidoneo a isolare i dati riconducibili alle chiamate e ai messaggi scambiati *online*. In altre parole, quel che era stato ideato come tributo gravante solo sulle comunicazioni via *Internet* era stato, di fatto, strutturato come tributo sul complesso dei dati scaricati, insomma quale vera e propria *bit tax*.

Ebbene, il tributo ha sollevato le proteste non solo degli operatori di telecomunicazioni, che ne hanno evidenziato le rilevanti conseguenze sui loro bilanci e sui prezzi ai consumatori; ma anche degli utenti, che hanno lamentato la violazione di diritti e libertà fondamentali, quali la libera comunicazione, oltre a paventare il rischio che la nuova imposta potesse ostacolare la parità di accesso ad *Internet* e ampliare così il “divario digitale” tra le classi sociali. Al coro dei dissensi si aggiungeva, infine, la voce del Commissario europeo per l’agenda digitale dell’epoca, Neelie Kroes, che,

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

¹ Ricordiamo, quanto all’esperienza italiana, la proposta di Stefano Rodotà formulata nell’ambito dell’*Internet Governance Forum Italia* tenutosi a Roma (2010), di inserire un articolo “21-bis” nella Costituzione italiana al fine di far rientrare l’accesso alla Rete quale diritto fondamentale («*Tutti hanno eguale diritto di accedere alla rete Internet, in condizione di parità, con modalità tecnologicamente adeguate e che rimuovano ogni ostacolo di ordine economico e sociale. La legge stabilisce provvedimenti adeguati a prevenire le violazioni dei diritti di cui al Titolo I della parte I*»).

sottolineando le ripercussioni negative sul diritto di accesso ad *Internet* dei cittadini ungheresi, giungeva a definire la proposta di prelievo come una vera e propria “disdetta”.

Per questi motivi, la proposta è stata abbandonata.

Si tratta, comunque, di un’ipotesi interessante sotto il profilo teorico, sia perché ci troviamo di fronte ad un tributo indiretto che finisce per colpire, in ultima analisi, l’accesso ad *Internet*; sia perché vengono in rilievo questioni giuridiche che trascendono la mera rilevanza tributaria per interessare il tema, di più ampio respiro, dei diritti fondamentali della persona².

La seconda considerazione di ordine generale è che la tassazione “indiretta” dell’economia digitale coinvolge, come è ovvio, le imposte sul consumo quale ne sia la struttura, monofase o plurifase, come dimostra la vicenda che sta interessando le *sales taxes* statunitensi.

Nel 1992, infatti, la Corte Suprema, nel caso *Quill Corp. v. North Dakota* (504 U.S. 298), affermò il principio secondo cui gli stati non possono obbligare i venditori a versare la *sales tax* in uno Stato se essi non hanno una presenza fisica entro i confini dello Stato in cui avviene la transazione (cd. “*taxable nexus*”).

Con l’introduzione da parte del Congresso, in data 13 marzo 1997, dell’«*Internet Tax Freedom Act*»³, venne poi vietata qualsiasi tassazione sul

² Sul punto, sia consentito rinviare a G. Melis, A. Persiani, *Persona, economia digitale e Fisco: alcuni spunti di riflessione*, in AA.VV. (a cura di E. Bilotti, D. Farace, M.C. Malaguti), *Cultura giuridica per un nuovo umanesimo*, Libreria Editrice Vaticana, Città del Vaticano, 2015, 337 ss.. Va detto, peraltro, che ulteriori profili di interesse in punto di collegamento tra diritti della persona e settore dell’economia digitale attengono anche al contemperamento tra il diritto alla riservatezza dei dati individuali da un lato ed adempimento del dovere di contribuzione alle pubbliche spese dall’altro lato, nonché alla possibilità di prevedere forme di tassazione che si fondino su una visione sociale della raccolta dei dati, colpendo tramite lo strumento tributario le ipotesi in cui tale raccolta avvenga con modalità predatorie.

³ L’«*Internet Tax Freedom Act*» è una legge approvata negli Stati Uniti d’America nel 1998 su iniziativa del deputato Christopher Cox e del senatore Ron Wyden, nell’intento di promuovere e preservare le potenzialità commerciali, educative ed informative di *Internet*. La legge vietava ai governi federale, statali e locali di introdurre tasse sugli accessi ad *Internet* e di imporre tributi discriminatori applicabili solo ad *Internet*, come le “*bit taxes*”,

commercio elettronico; a tale atto venne originariamente attribuita validità triennale, poi sistematicamente prorogata, sino a renderlo permanente con legge approvata dal Senato americano l'11 febbraio 2016.

Tuttavia, per superare la posizione restrittiva della Suprema Corte e del Congresso, a partire dal 2000 è stato avviato un progetto denominato «*Streamlined Sales Tax Project (SSTP)*»⁴, finalizzato a semplificare e

le “*bandwidth taxes*” e le “*email taxes*”. Essa vietava anche tasse multiple sul commercio elettronico. Essa non esentava da tassazione il commercio elettronico indiretto, che pertanto rimaneva assoggettato alle stesse tasse statali e locali delle vendite ordinarie, alla pari delle vendite per corrispondenza.

La legge del 1998 ha anche istituito una commissione per lo studio della politica fiscale nazionale con riguardo alle attività svolte via *Internet*. L’“*Advisory Commission on Electronic Commerce*”, presieduta dall’ex Governatore della Virginia James S. Gilmore, ha studiato la materia dal 1999 al 2000 e ha redatto un rapporto finale con cui ha espresso, tra l’altro, l’opposizione alla tassazione di *Internet* e l’eliminazione della tassa federale sui servizi di telecomunicazioni.

La legge prevedeva originariamente una moratoria di dieci anni ed è stata più volte prorogata dal Congresso degli Stati Uniti. Negli anni 2014 e 2015 sono state disposte varie proroghe di breve periodo: in data 19 settembre 2014 Il Presidente Barack Obama ha firmato una proroga fino all’11 dicembre 2014, un’altra il 16 dicembre 2014 fino al 1° ottobre 2015, ed un’altra ancora il 30 settembre 2015 fino all’11 dicembre 2015. Nel contempo, il 9 giugno 2015 la Camera dei Deputati degli Stati Uniti ha approvato il “*Permanent Internet Tax Freedom Act*”, che emenda l’“*Internet Tax Freedom Act*” e rende permanente il divieto di tasse statali o locali sugli accessi ad *Internet* e di tasse multiple o discriminatorie sul commercio elettronico. La legge è stata poi inserita nel “*Trade Facilitation and Trade Enforcement Act*”, approvato dalla Camera l’11 dicembre 2015 e dal Senato l’11 febbraio 2016, ed entrato in vigore il 24 febbraio 2016.

⁴ Il “*Streamlined Sales Tax Project (SSTP)*”, elaborato per la prima volta nel mese di marzo del 2000, intendeva semplificare e modernizzare la raccolta e l’amministrazione delle tasse sul commercio e sui consumi negli Stati Uniti. Invero, come detto, nell’anno 1992, nelle prime decisioni riguardanti le vendite al dettaglio per corrispondenza, la Suprema Corte degli Stati Uniti aveva stabilito che i venditori per corrispondenza al dettaglio non avrebbero potuto essere assoggettati all’obbligo di prelevare le tasse sui consumi e di versarle agli Stati, soprattutto in considerazione della complessità di un tale sistema impositivo. Con l’uso dei *computer* queste difficoltà si sono fortemente ridotte sul piano tecnico; ma rimaneva l’ostacolo rappresentato dalla diversità delle tasse statali sulle vendite. Sul piano politico, anche il Congresso era orientato nel senso di proibire permanentemente agli Stati di imporre tasse sul commercio elettronico.

modernizzare la raccolta e l'amministrazione delle tasse sul commercio e sui consumi negli Stati Uniti, poi sfociato, con effetto dal 1° ottobre 2005, nel cd. «*Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA)*». Questo accordo è ispirato, in particolare, ai seguenti principi: 1) livello di amministrazione statale; 2) uniformità della base della tassazione; 3) aliquote fiscali semplificate; 4) uniformità delle regole. Nel tempo, numerosi Stati hanno modificato le proprie leggi per conformarsi a tale Accordo, armonizzando così le loro normative fiscali e creando un ambiente nel quale i venditori al

Nel marzo del 2000 è stato avviato il “*Streamlined Sales Tax Project (SSTP)*”, con l'intento di contrastare le posizioni del Congresso e di semplificare e modernizzare la raccolta e l'amministrazione delle tasse sul commercio e sui consumi, in considerazione del fatto che le restrizioni esistenti avrebbero potuto avere serie conseguenze finanziarie per gli Stati. Il SSTP ha cercato inizialmente di minimizzare le molte differenze esistenti tra le politiche e le pratiche degli Stati in relazione alle imposte sulle vendite. Gli organizzatori speravano che, appianando le differenze tra i livelli delle tasse tra gli Stati, avrebbero rimosso una delle maggiori difficoltà alla tassazione sulle vendite “online” ed avrebbero convinto il Congresso e le Corti a consentire di prelevare queste tasse regolarmente. L'SSTP ha mirato anche a “livellare il campo di gioco”, in modo che i commercianti con punti vendita locali ed i venditori remoti potessero operare in base alle stesse regole.

Il SSTP si è tradotto nella stipula dello “*Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA)*”, avvenuta il 1° ottobre 2005. Questo accordo si incentra su quattro principali elementi per la semplificazione del codice della tassazione statale e locale: 1) livello di amministrazione statale; 2) uniformità della base della tassazione; 3) aliquote fiscali semplificate; 4) uniformità delle regole. Ciò significa che: 1) In base al SSUTA, le tasse sulle vendite saranno corrisposte all'Agenzia di un solo Stato, e le imprese non saranno più assoggettate a tasse “multiple” per ciascuno Stato in cui svolgono i propri affari; 2) ciascuno Stato farà in modo che le proprie giurisdizioni facciano uso della stessa base impositiva, di modo che gli stessi beni e servizi siano tassati o esentati nello stesso modo all'interno di ciascuno Stato; 3) nell'ambito della giurisdizione fiscale di uno Stato, dovranno essere applicate le stesse aliquote fiscali; è tuttavia consentita un'eccezione per gli alimenti e le medicine; 4) per le vendite all'interno dello Stato, i venditori dovranno applicare le aliquote del luogo del cedente. Per le vendite all'interno di uno Stato da parte di un venditore remoto, il venditore dovrà applicare le aliquote vigenti nello Stato di destinazione.

Numerosi Stati, oltre al Distretto di Columbia, hanno adottato proprie leggi per conformarsi allo “*Streamlined Sale and Use Tax Agreement*”.

Attraverso lo “*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*”, gli Stati aderenti hanno dunque armonizzato le loro normative fiscali, creando un ambiente in cui i venditori al dettaglio possono corrispondere le imposte sulle vendite a distanza a questi Stati.

dettaglio possono corrispondere le imposte sulle vendite a distanza a questi Stati.

Nel frattempo, il Congresso ha ritenuto di dover nuovamente intervenire. L'«*Internet Tax Freedom Act*» è stato reso permanente ed è stata presentata una proposta di legge sul c.d. «*Marketplace Fairness Act*» relativo alle modalità di applicazione delle *sales taxes* al commercio elettronico e alle transazioni digitali.

La terza considerazione di ordine generale è che l'economia digitale solleva problematiche importanti anche sul fronte doganale. Alcuni Stati hanno invero agito proprio sui dazi: così, ad esempio, l'Argentina, che ha incrementato i dazi, con un'aliquota del 50%, sui beni che entrano in territorio argentino attraverso i servizi postali. Si tratta di un profilo che, come vedremo oltre, assume rilevanza anche in ambito UE, in considerazione della crescita esponenziale dei volumi di vendite di beni tradizionali derivanti da contratti conclusi *online*, che determina gravi ricadute, concorrenziali ed economiche, in ambito UE.

La quarta ed ultima considerazione di ordine generale riguarda la rilevanza del “consumo” anche al di fuori del settore delle imposte indirette.

Chi si attendeva dai lavori dell'OCSE in sede BEPS una risposta definitiva al problema, che affligge sempre più Stati, della tassazione del reddito delle multinazionali, è rimasto, ancora una volta, deluso.

Va detto, innanzitutto e in via generale, che già in passato l'OCSE aveva negato che allo Stato di consumo potesse essere attribuita una rilevanza nella localizzazione del reddito di impresa⁵. Sicché, nella prospettiva OCSE, la tassazione del reddito di impresa rimane possibile solo in presenza di una stabile organizzazione: e così come non si possono tassare

⁵ Il *Technical Advisory Group* costituito dal *Committee of Fiscal Affairs* in passato ha implicitamente rigettato il c.d. “*supply-demand*” approach, che localizza il reddito dell'impresa nel luogo in cui si verifica l'interazione tra domanda ed offerta e, dunque, nello Stato del consumatore. Tale interazione non costituisce infatti, ad avviso dell'OCSE, un criterio di collegamento sufficientemente forte da giustificare la potestà impositiva del *market state*. Sul punto, OECD, *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*, *Final report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits*, June 2004, punti 40 e ss.

“a destinazione” i profitti derivanti dalla cessione dei beni tradizionali in mancanza di una stabile organizzazione, così non si potrebbero tassare i profitti dell’economia digitale, perché non sarebbe quello lo stato in cui il valore si è creato.

In realtà l’OCSE – prima nel «*Public Discussion Draft*» del marzo 2014⁶, poi nel documento «*Action 1: 2014 Deliverable*» di settembre 2014 ed, infine, nel «*Final Report*» di ottobre 2015 – ha sviluppato talune riflessioni sull’opportunità di rivedere i criteri di localizzazione (*an*) e di determinazione (*quantum*) del reddito di impresa ove prodotto dalle imprese digitali. Tuttavia, come indicato nel «*Final Report*», la *Task Force* dell’OCSE ha ritenuto che le modifiche all’art. 5, par. 4, del Modello (attività preparatorie ed ausiliarie) fossero allo stato le sole praticabili, mentre le possibili opzioni per affrontare le nuove sfide digitali (segnatamente, «*new nexus in the form of a significant economic presence, withholding tax on certain types of digital transactions, equalization levy*») avrebbero richiesto «*substantial changes to key international tax standards and (...) further work*»⁷. Sicché, viste anche le perplessità avanzate da taluni Stati, la *Task*

⁶ A tale riguardo, infatti, il *Public Discussion Draft* dell’OCSE, *Address the tax challenges of the digital economy*, marzo 2014, p. 66 (reperibile all’indirizzo <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789264218789-en.htm>), ha illustrato le varie opzioni di “*alternative PE thresholds*”, tra cui il «*virtual fixed place of business, which would create a permanent establishment when the enterprise maintains a website on a server of another enterprise located in a jurisdiction and carries on business through that website*»; ancora, «*a virtual agency PE, which would seek to extend the existing dependent agent PE concept to circumstances in which contracts are habitually concluded on behalf of an enterprise with persons located in the jurisdiction through technological means, rather than through a person*»; infine, “*an on-site business presence PE, which would look at the economic presence of an enterprise within a jurisdiction in circumstances in which the foreign enterprise provides on-site services or other business interface at the customer’s location*». Non dissimile dalla stabile organizzazione “virtuale” appare il concetto di «*significant digital presence*», che determinerebbe l’esistenza di una stabile organizzazione per le «*fully dematerialised digital activities*» sulla base di alcuni indici appositamente elaborati.

⁷ Punto 357.

Force ha ritenuto di non raccomandare alcuna delle tre opzioni «*as internationally agreed standards*»⁸.

L'OCSE, sempre nel «*Final Report*», ha poi da un lato riconosciuto che gli Stati possano procedere in via autonoma ad introdurre nei propri ordinamenti nazionali le misure indicate, tenendo però sempre conto della necessità di rispettare i trattati internazionali (in sintesi, una misura ... impraticabile!); e, dall'altro, ha affermato che sulla base di ciò che emergerà in futuro dal «*country-by-country reporting*», sarà possibile avere un'idea più precisa della «*ability of business in the digital economy to be able to participate in the economic life of a country without a taxable presence there*» (in sintesi, ne ripareremo in futuro, tant'è che il «*Final Report*» fissa il prossimo appuntamento⁹ ad un futuro *report* del 2020)!

Tanto premesso, cedere beni o servizi digitali con modalità elettroniche non equivale affatto a cedere prodotti ordinari nei modi tradizionali. La “rete” consente, infatti, di profilare e “catturare” il cliente, i cui dati vengono acquisiti attraverso la rete stessa, creando – oltre che un valore derivante dagli stessi dati così acquisiti ed elaborati – un'occasione continua di “contatto”, di conoscenza di beni e servizi e, pertanto, di conclusione del contratto che la rete “tradizionale” di vendita, tipica della stabile organizzazione materiale o personale, non assicura neanche lontanamente. Con la conseguenza che la conclusione finale del contratto, da tutto ciò indubbiamente resa possibile ed agevolata, assume una rilevanza nella “catena del valore” certamente differente da quanto accade per i beni tradizionali. La rete “sostituisce” la tradizionale stabile organizzazione fisica (nel senso materiale o personale), semplicemente perché di tale stabile organizzazione, nel senso tradizionale del termine, non ve ne è più bisogno per i fini che la giustificavano (radicarsi economicamente in un territorio per

⁸ OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges of the digital economy, Final Report*, ottobre 2015, p. 98 ss. e 136 ss. (reperibile al sito: <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>).

⁹ Punto 361.

ottenere, grazie alla profonda conoscenza del mercato e dei consumatori, significativi volumi di ricavi)¹⁰.

Ed inoltre, la vendita sulla rete si fonda, oltre che sui dati provenienti dagli stessi consumatori, su costose infrastrutture realizzate dallo Stato in cui avviene il consumo¹¹, collocando il fenomeno in quella logica del “beneficio” che giustifica, anche sotto il profilo costituzionale, la tassazione dei soggetti non residenti. Alla “presenza digitale” costituita dalla “rete”, si aggiunge dunque il fatto che l’economia digitale trae utilità – anzi, neanche potrebbe esistere in mancanza – da un “sistema infrastrutturale” che ha generato in passato (e genererà in futuro) dei costi di investimento per lo Stato in cui avviene il consumo.

¹⁰ Si osserva nel documento OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges of the digital economy*, settembre 2014, pag. 146, quanto segue in ordine alla *ratio* della proposta avanzata da alcuni Stati alla *Task Force* di attribuire rilevanza al nuovo criterio di localizzazione della “presenza significativa”: «*the criteria for this test intend to reflect the contribution to value of these closer, more interactive customer relationships and would include: • Relationships with customers or users extending over six months, combined with some physical presence in the country, directly or via a dependent agent. • Sale of goods or services by means involving a close relationship with customers in the country, including (i) through a website in the local language, (ii) offering delivery from suppliers in the jurisdiction, (iii) using banking and other facilities from suppliers in the country, or (iv) offering goods or services sourced from suppliers in the country. • Supplying goods or services to customers in the country resulting from or involving systematic data-gathering or contributions of content from persons in the country*».

¹¹ A. J. Cockfield, *Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: how the Internet is changing Tax Laws*, in *Conn. L. Rev.*, 2002, 34, 397. Sul concetto di “*demand jurisdictions*”, si veda R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, 1670 ss. Sul concetto di “*destination-based corporate tax (DBCT)*”, vedi A. Auerbach, M. Devereux & H. Simpson, *Taxing Corporate Income*, in AA.VV., *Dimensions of Tax Design, The Mirrlees Review*, Oxford University Press, 2010, 837,893; R. De La Feira, M. Devereux, *Designing and implementing a destination-based corporate tax*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series, WP, 2014, 12/07. Sulla differenza tra la *DBCT* e la *Diverted Profit Tax (DPT)*, vedi L. Cerioni, *The New “Google Tax”: The “Beginning of the End” for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction?*, in *European Taxation*, 2015, 185 ss. Sui fondamenti della tassazione dell’economia digitale, vedi T. Rosembuj, *Taxing Digital*, in *El Fisco*, 2015, 117 ss.

Non si può pertanto immaginare di escludere, nell’allocazione del profitto complessivo, lo Stato del consumo solo perché il cedente non vi abbia una stabile organizzazione, così come “disegnata” negli anni ’20 del secolo scorso.

Per anni, seguendo le indicazioni dell’OCSE, le Amministrazioni finanziarie si sono affannate a “cercare” un *server*, nella speranza di poterlo attribuire all’*Internet Content Provider* e così imputare ad una stabile organizzazione materiale un qualche profitto, peraltro di regola modesto in considerazione delle funzioni ordinariamente svolte dal *server* stesso.

Occorre adesso definitivamente uscire dall’illusione – per troppo tempo portata avanti, forse anche perché “avallata” da fonti insospettabili – di poter “adattare” vecchi concetti a situazioni del tutto nuove e ad essi non riconducibili: di dare rilevanza, insomma, ad elementi di materialità laddove domina incontrastata l’immaterialità.

E in tale prospettiva, il luogo di consumo – purché, naturalmente, con volumi tali da rivelare un reale “beneficio” per l’impresa poiché stabilmente inserita nel tessuto economico ed infrastrutturale dello Stato di destinazione, oltre che per tenere conto dei costi della *compliance*¹² – rappresenta un punto di riferimento non solo per le imposte sul consumo, ma anche per le imposte sul reddito delle imprese dell’economia digitale.

In sintesi, dunque, per l’economia digitale il consumo costituisce indice rilevante sia per le imposte sul consumo, che per quelle sui redditi, sia pure svolgendo una “diversa funzione”: per le prime, assicurare, mediante l’uniforme applicazione del principio di destinazione, la neutralità del tributo, ciò che vedremo essere la bussola per il trattamento IVA delle operazioni dell’economia digitale; per le seconde, garantire allo Stato di destinazione il suo “*fair share of taxes*”.

¹² Si legge nel *Final Report* sull’Action 1 (pag. 107) che la “*significant digital presence*”, andrebbe determinata “*on the basis of factors that evidence a purposeful and sustained interaction with the economy of that country via technology and other automated tools. These factors would be combined with a factor based on the revenue derived from remote transactions into the country, in order to ensure that only cases of significant economic presence are covered, limit compliance costs of the taxpayers, and provide certainty for cross-border activities*”.

2. Problemi di applicazione dell'IVA alle operazioni effettuate nel mercato della rete

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

Al tempo stesso, tuttavia, il raggiungimento del principio di “neutralità” non può ignorare altri principi, pure rilevanti per un'imposta sul consumo, come l'efficienza, che impone di ridurre al minimo indispensabile gli oneri di *compliance*, nonché la certezza e semplicità, che richiedono un *set* di regole di facile comprensibilità ed applicazione¹³.

A ciò si aggiungono quei problemi strettamente tecnico-applicativi connessi alla necessità sia di conoscere gli elementi essenziali delle operazioni (l'identità e natura delle parti, il luogo in cui sono state effettuate, la natura dell'operazione, ecc.), sia di consentire gli adempimenti dichiarativi, l'accertamento e la riscossione del tributo¹⁴.

¹³ Si tratta di un tema costante nella trattazione delle imposte sul consumo. Si veda OCSE, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs*, Ottawa, ottobre 1998 (reperibile all'indirizzo <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>) e OCSE, *International Vat/Gst Guidelines*, novembre 2015, p. 13 ss. (reperibile all'indirizzo <http://www.oecd.org/tax/consumption/International-vat-gst-guidelines.pdf>).

¹⁴ V. E. Fridenskoeld, *VAT and the Internet: The Application of Consumption Taxes to e-Commerce Transactions*, in *Information & Communications Technology Law*, 2004, 13, 2, 182 ss.

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

L'indagine giuridica su tale nuova realtà si presenta, tuttavia, tutt'altro che agevole, in ragione dell'ampia varietà tipologica delle operazioni che possono essere svolte mediante la rete, che ne rende difficile, se non impossibile, una *reductio ad unum*: i) la cessione di beni materiali mediante un ordine inoltrato via *Internet* (con eventuale pagamento mediante mezzi elettronici), secondo il modello della vendita per corrispondenza; ii) la cessione di beni cd. "digitalizzabili" (quotidiani, periodici, libri, programmi informatici, dischi, film, videogiochi, ecc.), eventualmente accompagnati da prestazioni accessorie (ad es., la selezione di notizie secondo i propri interessi o ricerche *online* sugli arretrati); iii) la prestazione di servizi "nuovi" propri dell'economia digitale (*web hosting*, conservazione di dati *online*, installazione automatica di filtri e sbarramenti, ecc.); iv) le prestazioni di servizi *tout court*, quali servizi bancari, pubblicitari, di gioco d'azzardo, di assicurazione, di consulenza e via dicendo.

Questa vasta congerie di operazioni viene compendiata nella distinzione tra commercio elettronico "indiretto", in cui la rete viene utilizzata soltanto per compiere una o più fasi della tradizionale attività imprenditoriale, fermo restando che il bene è "fisico" e forma oggetto di consegna nei modi ordinari, come nel caso di una "vendita a distanza"; e commercio elettronico "diretto", in cui la rete viene utilizzata anche per mettere a disposizione un bene o un servizio al cliente, che gli viene consegnato in forma telematica (in ipotesi, con diversi "gradi" di automazione, ciò che rileva, come si vedrà tra breve, ai fini qualificatori). Ma tale distinzione, come si vedrà, deve essere ulteriormente articolata per effetto della dicotomia tra le transazioni effettuate nei confronti di consumatori finali (B2C) e quelle che avvengono tra imprese (B2B)¹⁵.

¹⁵ Il fenomeno del commercio elettronico reca con sé anche ampie novità sul piano terminologico.

L'estrema complessità della materia richiederebbe, per una migliore intelligibilità, di ricostruire i momenti che hanno segnato l'evoluzione della disciplina IVA del "fenomeno digitale". Gli spazi propri di questo intervento consentono tuttavia solo di fissare il punto di partenza, rappresentato dalla presentazione da parte della Commissione europea in data 7 giugno 2000 della proposta di modifica (COM n. 349/2000) della Direttiva n. 77/388/CEE per quanto riguarda «*il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*», e il punto (attuale) di arrivo, costituito dalla direttiva n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, entrata in vigore il 1° gennaio 2015.

Tanto premesso, il profilo qualificante della nuova disciplina IVA dell'economia digitale, che ne costituisce la cifra e chiave di lettura, attiene al perseguimento del principio di neutralità del tributo.

Scopo fondamentale della Direttiva n. 2002/38/CE (e della proposta che la aveva preceduta) era infatti proprio di evitare che il fattore fiscale potesse determinare distorsioni della concorrenza nel settore del commercio elettronico e che il prezzo finale di un determinato prodotto costituisse funzione "variabile" rispetto a fattori esogeni quali la residenza del fornitore.

Alla base dell'operazione commerciale svolta mediante la rete, vi è la figura del cd. *Internet service provider* (ISP), che è colui che gestisce il *server*, consentendo l'accesso ad *Internet* e ai suoi servizi e svolgendo attività di *web hosting*, vale a dire la pubblicazione delle pagine *web* attribuibili ad un altro soggetto (*Internet content provider* - ICP) attraverso il *server* ad esso appartenente.

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

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

La normativa previgente, nel basare la territorialità della prestazione di servizi sulla residenza del prestatore, assicurava infatti ai fornitori *extra-UE* una posizione di vantaggio, in termini concorrenziali, rispetto ai fornitori UE, sia in quanto essa non assicurava l'applicazione dell'IVA sulle transazioni elettroniche tra fornitori *extra-UE* e consumatori privati, sia in quanto il criterio di residenza del fornitore rendeva imponibili le prestazioni rese da fornitori UE a soggetti domiciliati al di fuori dell'UE¹⁶.

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

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

Stante l'inadeguatezza delle disposizioni contenute nella Sesta Direttiva CEE a regolamentare il fenomeno in termini di "neutralità"¹⁷ e l'impossibilità, anche a motivo delle differenziate modalità di recepimento delle norme UE negli ordinamenti dei singoli Stati membri, di raggiungere una soluzione del problema in via interpretativa, ed accantonata, infine, ogni ipotesi sia di introdurre nuove imposte specifiche per il commercio

¹⁶ Peraltro, con l'ulteriore effetto di rendere conveniente per le imprese UE delocalizzare la prestazione di servizi elettronici in proprie consociate *extra-UE* costituite *ad hoc*: vedi G. Mocchi, *Commercio elettronico diretto: Iva come fattore distorsivo della concorrenza e risposta dell'Unione Europea*, in *Il Fisco*, 2003, 25, 1, 3905 ss.

¹⁷ Naturalmente, "neutralità" non va intesa soltanto in senso "soggettivo", quale indifferenza del consumatore tra acquistare da un fornitore UE o da un fornitore *extra-UE*, ma anche in senso "oggettivo", quale indifferenza cioè nell'acquisto di un prodotto digitale mediante mezzi elettronici oppure mediante mezzi tradizionali.

elettronico¹⁸, sia di accogliere la moratoria fiscale che negli Stati Uniti aveva ostacolato, sin dall'adozione dell'«*Internet Tax Freedom Act*», l'applicazione delle imposte di consumo al commercio elettronico, si ritenne di procedere ad una rivisitazione della disciplina IVA a livello UE, onde garantire anche quel principio di “certezza del diritto” – inteso come «*contesto caratterizzato da norme chiare e coerenti che riducano i rischi di contrasti e oneri fiscali imprevisi*» – che la Commissione aveva ritenuto dovesse accompagnare la disciplina giuridica del commercio elettronico.

Tale disciplina era dichiarata come provvisoria, dovendo produrre i suoi effetti dal 1° luglio 2003 al 30 giugno 2006, data entro la quale il Consiglio dell'UE avrebbe dovuto predisporre un meccanismo di tassazione definitivo, oppure prorogare il suddetto termine ad altra scadenza. Tale termine è stato successivamente prorogato sino al 31 dicembre 2008¹⁹, per

¹⁸ In particolare la cd. “*bit tax*”, prelevata sulla quantità di “bit” trasmessi via *Internet*. La Commissione ritenne infatti che l'introduzione di una tale imposta avrebbe determinato una maggiore imposizione delle attività del commercio elettronico rispetto a quelle del commercio tradizionale. Non furono neanche considerate quelle proposte, di fonte tedesca, miranti ad introdurre una “ritenuta” iva su ogni transazione effettuata via *Internet* per il tramite di carte di credito. Del resto, un simile sistema avrebbe comportato la necessità da parte dell'intermediario di conoscere l'esatta natura dell'oggetto della transazione per determinarne il trattamento iva e di poter distinguere i pagamenti effettuati per transazioni via *Internet* da quelli effettuati per altri fini; inoltre, esso avrebbe determinato una “migrazione” dei consumatori verso forme di pagamento alternative. Sul punto, vedi O. Boutellis, *Fiscalité du commerce électronique*, in *Droit fiscal*, 1998, 1048.

¹⁹ Si veda la direttiva 2006/58/CE del Consiglio del 27 giugno 2006, in cui viene dato conto che «*Il 29 dicembre 2003 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva concernente il luogo delle prestazioni di servizi tra soggetti passivi, modificata dalla proposta del 22 luglio 2005 per includere la prestazione di servizi da parte di soggetti passivi a persone che non sono soggetti passivi. A norma della proposta modificata tutti i servizi di radiodiffusione e televisione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici saranno tassati nel luogo di consumo*» e che «*Il 4 novembre 2004 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva intesa a semplificare gli obblighi in materia di IVA che introdurrà un meccanismo elettronico più generale di quello previsto dalla direttiva 2002/38/CE al fine di facilitare l'adempimento degli obblighi fiscali in relazione ai servizi transfrontalieri*»; e successivamente, la direttiva 2006/138/CE, che aveva prorogato il termine al 31.12.2008, sottolineando che «*Non è ancora stato possibile adottare disposizioni relative al luogo di prestazione dei servizi e a un meccanismo elettronico più*

poi “saldarsi” progressivamente con la normativa, ormai definitiva, attualmente vigente, il cui contenuto esamineremo nel prosieguo con particolare riferimento alle regole in tema di territorialità, che hanno inizialmente coinvolto i soggetti *extra-UE* per poi interessare le operazioni B2C svolte da soggetti *UE*.

Sta di fatto che la “costruzione” della nuova disciplina IVA dell’economia digitale orientata al raggiungimento del principio di neutralità ha richiesto di ragionare su tre elementi essenziali del tributo: il profilo definitorio (riguardante sia l’oggetto della nuova disciplina, sia la relativa qualificazione come cessione di beni o come prestazioni di servizi), il profilo territoriale (che, vedremo, ha costituito il nucleo essenziale dell’intervento in materia) e il profilo dell’aliquota applicabile.

3. La definizione delle operazioni dell’economia digitale nel diritto europeo

Per quanto attiene all’oggetto della nuova disciplina IVA dell’economia digitale, l’art. 1, par. 1, ultimo comma, della Proposta definiva la cd. *«prestazione tramite mezzi elettronici»*, quale *«trasmissione inviata inizialmente e ricevuta a destinazione per mezzo di attrezzature per l’elaborazione, ivi compresa la compressione e memorizzazione digitale di dati, nonché la trasmissione intera, il trasporto e la ricezione via cavo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettronici, ivi comprese la diffusione televisiva ai sensi della direttiva CEE/89/552 e la radiodiffusione»*. Rientravano altresì in tale nozione le trasmissioni mediante mezzi radiotelevisivi, ad esempio su abbonamento o a pagamento (cd. *“pay-per-view”*).

Oggetto della Proposta (e delle successive Direttive) era, dunque, il solo commercio elettronico “diretto”, ritenendosi – con una scelta che,

generale. Considerato che gli elementi di diritto e di fatto che giustificavano la proroga fino al 31 dicembre 2006 non sono mutati e per evitare una lacuna temporanea nel regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, tale regime dovrebbe continuare ad applicarsi fino al 31 dicembre 2008».

vedremo, si è rivelata alla lunga poco lungimirante – che per l’acquisto per via elettronica di beni poi consegnati nelle forme tradizionali (cd. commercio elettronico “indiretto”) non si ponessero problemi diversi da quelli propri delle cd. “vendite a distanza” (da cataloghi, per telefono, per posta, ecc.).

La definizione di «*prestazione tramite mezzi elettronici*» contenuta nella Proposta atteneva, peraltro, alle “modalità” di trasmissione e non anche al relativo “oggetto”. Questo era infatti individuato, dall’art. 1, n. 1, della Proposta, con riferimento alle prestazioni di servizi contenute nell’art. 9, par. 2, lett. c), primo trattino della Sesta direttiva (poi art. 52, Direttiva n. 2006/112/CE), ovverosia le «*attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d’insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché le prestazioni di servizi accessorie a tali attività*». A ciò la richiamata disposizione espressamente aggiungeva il *software*, l’elaborazione dati e i servizi informatici (*web hosting, web design, ecc.*) e la fornitura di informazioni.

A questo quadro normativo la Direttiva del 2002 apportò ampie semplificazioni, aggiungendo altresì all’art. 9, par. 2, lett. e) della direttiva (ora art. 56, Direttiva n. 2006/112/CE), due nuove fattispecie, segnatamente i servizi di radiodiffusione e di televisione, nonché i servizi prestati tramite mezzi elettronici (*inter alia*, quelli descritti all’Allegato L, ora Allegato II alla Direttiva n. 2006/112/CE).

Sennonché, i confini di tale nozione vennero chiariti solo con Il Regolamento (CE) n. 1777/2005 del 17 ottobre 2005, il cui art. 11, par. 1 disponeva che «*I servizi prestati tramite mezzi elettronici (...) comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell’informazione, impossibile da garantire*». Il successivo art. 11, par. 2 elencava poi una serie di servizi che, «*se forniti attraverso Internet o una rete elettronica*», erano disciplinati dal par. 1; mentre il successivo art. 12 prevedeva una serie di operazioni che non rientravano in tale previsione (ad es., servizi di professionisti che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica, *helpdesk* telefonico, ecc.).

Questa definizione è stata ripresa, quasi letteralmente, dall'art. 7 del Regolamento n. 282/2011 (come modificato dal Regolamento n. 1042/2013) – che vi include una serie di ipotesi specifiche – tra cui i servizi indicati nell'Allegato I, che modifica il citato Allegato II alla Direttiva n. 2006/112/CE – e ne esclude espressamente altre. Anche in questo caso, l'ovvia natura non definitiva, né esaustiva, della enumerazione viene ribadita al punto 11 del Regolamento.

Considerata la natura non tassativa della enumerazione, ciò che rilevava, dunque, nella prospettiva della Direttiva, era che il servizio fosse prestato tramite mezzi elettronici, con ciò eliminando il rischio, evidenziato con riferimento alla Proposta, che aree di servizi restassero estranee alla disciplina *de qua* pur essendo fornite tramite mezzi elettronici.

Nel nuovo approccio, invece, un conto sono i «*servizi prestati tramite mezzi elettronici*», intesi come operazioni che nascono, si sviluppano e si concludono nella rete in assenza di un significativo intervento umano – dunque, in modo prevalentemente automatico – ed altro sono i restanti “servizi digitali” dove la rete è solo un “mezzo” per il compimento delle operazioni. Il che significa che non solo la fornitura di servizi ma anche la fornitura di beni digitalizzabili, ove caratterizzate da un intervento umano rilevante, non rientrano tra i «*servizi prestati tramite mezzi elettronici*».

A ciò si aggiunge, all'interno del più ampio *genus* dei “servizi digitali”, la difficoltà di tracciare talvolta in modo netto i confini tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici e i servizi di telecomunicazione, sol che si pensi a quanto previsto dall'art. 7, par. 2, lett. e), del regolamento n. 282/2011, che comprende tra i primi «*le offerte forfettarie di servizi Internet (Internet Service Packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato*», precisando che, in tal caso, «*il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti online, ecc.*». Il legislatore UE non ha infatti inteso indirizzarsi verso una disciplina IVA sostanzialmente unitaria del “fenomeno tecnologico” – e dunque dei “servizi digitali” – e ciononostante, almeno a livello di disciplina sostanziale, l'unificazione del

criterio di “territorialità” disposta dalla Direttiva n. 2008/8/CE, entrata in vigore il 1° gennaio 2015, confermando al contrario, da ultimo con il Reg. 1042/2013, una netta distinzione tra i «servizi resi mediante mezzi elettronici», i servizi di telecomunicazione e i servizi di radiodiffusione (anche ove questi ultimi due vengano resi in forma completamente “automatizzata”).

Infine, così come la circostanza che una prestazione rientri tra quelle indicate nell’Allegato non è sufficiente a qualificarla come “prestata mediante mezzi elettronici”, la circostanza che un determinato servizio sia reso mediante *Internet* e in modo completamente automatizzato non vale a sua volta automaticamente ad attrarlo alla disciplina dei «servizi prestati tramite mezzi elettronici», come dimostra, ad esempio, la questione relativa alla distinzione tra le prestazioni rese mediante mezzi elettronici e le prestazioni di intermediazione, caratterizzate da criteri di localizzazione ed obblighi diversi²⁰.

4. La qualificazione delle operazioni quali “cessioni di beni” o “prestazioni di servizi”

Proseguendo sul profilo definitorio, il passaggio successivo attiene alla qualificazione delle operazioni dell’economia digitale, segnatamente come “prestazioni di servizi” oppure come “cessione di beni”.

La normativa italiana di recepimento delle direttive UE, infatti, non ha apportato alcuna modificazione alla nozione di prestazioni di servizi, né ha introdotto una definizione della locuzione «prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici» pur adoperata nell’ambito delle modifiche apportate alle disposizioni interne sulla territorialità dell’IVA.

²⁰ Sul punto, si v. P. Tarigo, *Intermediazioni, servizi prestazioni tramite mezzi elettronici e criteri di collegamento IVA*, in *Rass. trib.*, 2016, 343 ss. Vedi anche S. Ficola, B. Santacroce, *Alberghi, prenotazioni online con IVA*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 settembre 2016, dove si riporta il contenuto della risposta dell’Agenzia delle Entrate ad una richiesta di consulenza generale avanzata da Federalberghi in ordine al regime Iva applicabile ai servizi di prenotazioni alberghiere o simili, in cui l’Agenzia ha affermato che il fatto che i servizi delle piattaforme digitali siano resi attraverso *Internet* non appare sufficiente ad attrarli nell’ambito dei servizi resi tramite mezzi elettronici e nel regime MOSS.

Nella Relazione alla Proposta del 2000 si operava soltanto un fugace riferimento al principio secondo il quale le forniture elettroniche non devono essere considerate alla stregua di beni, bensì assimilate a prestazioni di servizi, specificando, sbrigativamente, come ciò sia «*già chiarito dall'art. 6 della direttiva vigente*» (ora art. 24, Direttiva n. 2006/112/CE).

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

Limitandoci agli effetti sul regime della territorialità, nell'ipotesi di qualificazione dei beni cd. “digitali” come “cessione di beni”, si tratterebbe di una “importazione” ai fini IVA, come tale imponibile nell'ambito UE, con il conseguente problema di determinarne la base imponibile sia ai fini IVA, sia ai fini dei dazi doganali, tenuto conto che non vi è in tale ipotesi supporto alcuno sul quale tali beni sono “registrati”. A tale riguardo, è noto che il legislatore italiano, per il rinvio operato in punto di base imponibile dall'art. 69, co. 1, d.p.r. n. 633/72 alla legge doganale – che determina la base imponibile IVA con riferimento a quella rilevante ai fini delle imposte doganali, la quale, nella specie, faceva riferimento al valore del solo supporto magnetico prima delle modifiche apportate al Codice doganale comunitario – ha dovuto introdurre con il d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, una modifica all'art. 69 medesimo, per rendere imponibile ai fini IVA l'intero valore del *software* standardizzato (supporto informatico e dati ed istruzioni in esso contenuti), verificandosi altrimenti fenomeni distorsivi della concorrenza. Per gli stessi motivi, ove si qualificasse il *downloading* di “beni digitalizzati” come “cessione di beni”, occorrerebbe prevedere la medesima disciplina prevista per la cessione di tali beni su supporti magnetici²¹. La

²¹ Sottolinea le difficoltà di applicare l'art. 69, d.p.r. n. 633/72, così come modificato dal d.l. n. 41/1995, alla trasmissione di prodotti digitali, non esistendo un “supporto informatico”, né potendo operare il rinvio generico alla normativa doganale, non trattandosi di una importazione ai fini di detta normativa, M. Giorgi, *Gli acquisti attraverso reti informatiche: la disciplina Iva*, in *Rass. trib.*, 1999, 771 ss.

qualificazione in termini di prestazione di servizi determinerebbe, invece, l'applicazione del principio generale di cui all'art. 9, par. 1, della Sesta Direttiva (ora art. 43, Direttiva n. 2006/112/CE), che conferisce rilievo al luogo di domicilio, di residenza o in cui è situata la stabile organizzazione del soggetto fornitore, salvo prevedere – come in effetti è avvenuto – regole *ad hoc*.

Da quanto sopra, emerge pertanto come il problema degli effetti della qualificazione non riguardasse tanto i “prodotti digitali” – atteso che la relativa qualificazione come “cessione di beni” avrebbe perseguito comunque l'obiettivo di “neutralità” – quanto le prestazioni di servizi vere e proprie, la cui regola generale di territorialità, nel rendere applicabile l'imposta solo nel caso di prestatore del servizio residente in ambito UE, non avrebbe consentito il raggiungimento di tale obiettivo: sicché dobbiamo chiederci per quale motivo si sia preferito considerare i cd. “beni digitali” come prestazioni di servizi, modificando il regime della territorialità, piuttosto che come “cessione di beni”, le cui regole in tema di territorialità sarebbero state sufficienti ad attrarre a tassazione i beni digitali, sia pure accompagnate dalle opportune precisazioni in tema di base imponibile.

Ora, a tale scelta non sono senz'altro estranee considerazioni di unitarietà di disciplina e di ordine pratico. Da un lato, è infatti vero che la quasi totalità delle ipotesi considerate dalla Direttiva quale possibile oggetto di trasmissione elettronica costituiscono evidentemente prestazioni di servizi, sicché una qualificazione complessiva delle transazioni elettroniche come “prestazioni di servizi” – con le necessarie modifiche al regime della territorialità e della soggettività passiva che esamineremo a seguire – consente certamente di pervenire ad una disciplina unitaria. Dall'altro, va rilevato che, ove la cessione di beni digitali fosse stata qualificata in termini di “cessione di beni”, avrebbe trovato applicazione la disciplina prevista per le importazioni, con la conseguenza che le imprese avrebbero dovuto versare l'IVA in dogana, non essendo previsto dalla normativa UE (art. 21, par. 1,

lett. b), Sesta direttiva, ora art. 194, Direttiva n. 2006/112/CE) il meccanismo dell'auto-fatturazione²².

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

A tal fine, il punto di partenza deve ricercarsi nella definizione del presupposto oggettivo già contenuta negli artt. 5 e 6, della Sesta direttiva (ora artt. 14 ss. e 24 ss., Direttiva n. 2006/112/CE). La Direttiva fornisce, infatti, una nozione “residuale” di “prestazioni di servizi”, ricavata cioè per differenza rispetto alla nozione di “cessione di beni”. Poiché quest'ultima fa riferimento a soli beni materiali («*il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*»), considera “beni materiali” anche «*l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili*» e poiché nelle prestazioni di servizi si include anche «*la cessione di beni immateriali*», la conclusione contenuta nella Proposta del 2000 sull'automatica riconducibilità alle prestazioni di servizi delle transazioni elettroniche sarebbe stata confortata dal dato normativo una volta rilevata l'assenza di un supporto magnetico e la sua non sostituibilità con i semplici “byte” o “file” di cui si compone il *software* e la natura “immateriale” dei beni trasferiti.

Senonché, tale natura “immateriale” è tutt'altro che pacifica, ora sottolineandosi in dottrina l'intrinseca materialità del *software* per la sua capacità di modificare il bene nel quale esso è incorporato, sia esso un'unità esterna oppure l'*hard disk* del computer sul quale vengono direttamente immagazzinati i dati scaricati dal sito *Internet*²³; ora evidenziandosi, al

²² Sul punto nulla innova la direttiva n. 2000/65/CE, che ha ad oggetto le operazioni interne ed *intra-UE* e non anche le importazioni.

²³ Sottolinea come una materialità sia immanente nel concetto di *software*, P. Bidlinsky, *Der Sachbegriff im elektronischen Zeitalter: zeitlos oder anpassungsbedürftig?*, in *Archiv für die civilistische Praxis*, 1998, 306 (“*Dem Begriff Software ist irgendeine Materialisierung immanent. Zum Vergleich: Was ein Autor als reine Idee im Gehirn entwickelt, ist noch lange kein Buch (...) Die Daten sind – als elektromagnetische Veränderung des Trägermaterials – eben Teil der gesamten Sache*”). Secondo Bidlinsky, è irrilevante che tali dati siano scaricati da *Internet*, poiché comunque immagazzinati presso

contrario, l'inconsumabilità del *software* e la sua conseguente non soggezione ad usura, nonché la sua possibilità di poter essere utilizzato contemporaneamente da un numero indefinito di persone senza menomazione dell'utilità ritraibile da ciascuno, caratteristiche tipiche dei beni "immateriali"²⁴.

Del resto, neanche la qualificazione in termini di prestazione di servizi *tout court* appare preclusa, sol che si pensi alla posizione dell'Amministrazione finanziaria tedesca, che aveva a suo tempo argomentato a favore della qualificazione come prestazione di servizi del *downloading* di *software* muovendo dalla considerazione che al fruitore

l'utilizzatore ("*Schliesslich steht ohnehin fest, dass der Erwerber an seinem – nun elektromagnetisch bzw. Optisch veränderten – Datenträger Eigentum hat. Dabei hat jedenfalls eine körperliche Einwirkung auf dem Datenträger stattgefunden*"). Vedi anche E. Marelli, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 602 ss., per il quale ciò che viene commercializzato *online* è pur sempre sensibile empiricamente, costituendo il *software*, il testo o il disco digitale modificazioni del reale tese a fornire un'utilità immediata al loro fruitore. Un conto sarebbe, dunque, il diritto di autore – tipico bene immateriale non "in rerum natura" – ed altro il bene digitale, dove mancherebbe soltanto la tangibilità, ma non anche una "fisicità" del bene.

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

verrebbe offerto un servizio consistente nella possibilità di scaricare il *software* dalla rete e di farlo così funzionare sul proprio computer²⁵.

Ciò precisato, va evidenziato come l'Amministrazione finanziaria italiana abbia immediatamente recepito a livello interpretativo, già con la circolare n. 1977/1998, la posizione UE, qualificando le forniture di *software* standardizzato via *Internet* come "prestazioni di servizi" ai fini IVA. Nel caso di *software* acquistato da *Internet*, viene dunque meno quella distinzione tra *software* "standard", cioè prodotto in serie e di impiego generalizzato, e *software* "specifico", cioè personalizzato in relazione alle specifiche esigenze del committente, che l'Amministrazione finanziaria pur aveva tracciato in precedenti circolari in relazione al *software* contenuto in supporti magnetici²⁶, riservando al primo la qualificazione di "cessione di beni" e al secondo quella di "prestazione di servizi".

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

²⁶ Sulla qualificazione come acquisto *intra*-UE dell'introduzione nel territorio dello Stato di «dischi, nastri, cassette e altri supporti relativi a *software* standardizzato o altri prodotti parimenti standardizzati», vedi Circ. 13-VII-15-464 del 23-02-1994, la quale esclude invece tale natura per bobine, pizze, nastri, ecc. contenenti opere immateriali (es. film), costituendo tali supporti materiali "mezzo al fine" per lo sfruttamento del relativo diritto. Vedi anche Circ. Min. 15 maggio 1995, n. 142/D/1916, e Ris. Ag. Entrate, 2 agosto 2002, n. 261/E, in cui, richiamate talune caratteristiche del *software* personalizzato (contratto che preveda la fornitura di nuove versioni, l'adattamento a nuove esigenze di mercato, espansioni funzionali di diversa entità, ecc.), ricorda l'applicabilità dell'art. 7, co. 4, lett. d) ed e) in tema di rilevanza ai fini della territorialità dello Stato del committente, soggetto passivo in altro Stato membro. Si ricorda che la fattispecie in esame è rilevante anche ai fini doganali, dove nel caso di *software* standardizzato viene tassato l'intero valore, mentre nel caso di *software* personalizzato non si ha imposizione alcuna, trattandosi di prestazione di servizi. Infine, a livello di giurisprudenza europea, vedi Corte di giustizia, 27 ottobre 2005, C-41/04, relativa all'acquisto di un programma standard privo di qualsiasi utilità per l'attività del soggetto acquirente se non dopo gli adattamenti, peraltro già concordati *ab origine* con il fornitore, operazione configurata dalla Corte come prestazione di servizi unitaria. Vedi L. Belluzzo, *Commercio elettronico. La tassazione delle cessioni virtuali di*

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

Mentre nel primo intervento interpretativo citato, l'Amministrazione finanziaria si era limitata a richiamare genericamente il giudizio «*dei competenti servizi della Commissione UE*», senza verificare se la normativa interna offrisse un quadro chiaro in materia, nel secondo intervento essa si è spinta oltre, ritenendo che «*l'oggetto della transazione effettuata dalla società non sia la cessione del periodico registrato, bensì un generico servizio che consente l'accesso al sito della medesima, sul quale l'associato rinviene tale pubblicazione*», anche alla luce dei servizi aggiuntivi normalmente offerti, quali la selezione di informazioni, un costante aggiornamento dei contenuti, una ricerca per parola chiave.

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

beni, in *Il Fisco*, 1999, 14900. Analoga distinzione si ritrova nell'ordinamento tedesco, dove la fornitura di *software* standard viene considerata una “*Lieferung*”, mentre la realizzazione di un *software* personalizzato come una “*sonstige Leistung*” (Abschnitt 25, Abs. 2, n. 7, Umsatzsteuer-Richtlinien 2000). Sul punto, O.G. Ippross, *Umsatzsteuer*, Achim, 1996, 127, 435; A. Vogel, B. Schwarz, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, 2000, § 12, n. 2.2.1.6. Anche l'Amministrazione finanziaria austriaca opera la distinzione in oggetto: vedi H. G. Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 – Kommentar*, Wien, 1999, 350. Sul fondamento civilistico di tale distinzione, vedi D. Messinetti, *Beni immateriali*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, V, 10.

È vero che il riferimento contenuto nella richiamata norma non comprende soltanto la cessione (trasferimento della proprietà del diritto) e la concessione (trasferimento del solo godimento del diritto), ma anche la licenza, e che il contratto che si realizza nell'ipotesi di *software* standardizzato è proprio quello della cd. "licenza d'uso". Tuttavia, non può affermarsi che tale "licenza" abbia ad oggetto un bene immateriale, in quanto non vengono trasferite le facoltà riconosciute dall'ordinamento giuridico al suo titolare, risolvendosi il tutto nella possibilità di mero impiego del programma, senza possibilità né di riproduzione autonoma, né di commercializzazione²⁷.

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

Infatti, l'art. 2, d.p.r. n. 633/72 si riferisce «ai beni di ogni genere». Per la definizione di "bene" si dovrebbe fare riferimento all'art. 810 cod.

²⁷ Vedi M. Maschio, *La disciplina tributaria del software*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 469 e 480. Sulla qualificazione di cessione di beni (materiali) del *software* standardizzato, vedi R. Valacca, *Aliquote IVA applicabili alla vendita di software pacchettizzato*, in *Corr. trib.*, 1991, 3329; M. Iavagnilio, P. Tognolo, *I contratti di distribuzione di software standardizzato*, in *Il Fisco*, 2000, 466; G. Dan, *Problematiche Iva relative all'acquisto di un software via Internet o via modem*, cit., 1761. Sulla separazione tra *corpus mysticum* e *corpus mechanicum*, e sulla qualificabilità come "cessione di beni" delle operazioni riguardanti soltanto il *corpus mechanicum*, vedi C. Valentini, *Profili fiscali dei beni immateriali*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1426 e G. Tabet, *Il diritto di autore nella normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, 56 e 69, il quale evidenzia però come in alcuni casi (ad es., bobine di film) la disponibilità della cosa materiale costituisce lo strumento indispensabile per attuare l'utilizzazione dell'opera dell'ingegno, di modo che la trasmissione del diritto di utilizzare implica anche la consegna del veicolo di estrinsecazione dell'opera stessa. Favorevoli all'applicabilità dell'art. 3, n. 2 d.p.r. n. 633/72 sono invece L. De angelis, *Le opere dell'ingegno ed il diritto di autore alla luce delle ultime disposizioni civilistiche e fiscali*, in *Il Fisco*, 1997, 9623 ss. e F. Santoro, *Commercio elettronico. Primi problemi pratici*, in *Il Fisco*, 1999, 13662.

civ., il quale notoriamente include al proprio interno i beni immateriali. Si tratterebbe di un'ipotesi interpretativa certamente confortata dalla non riproduzione del paragrafo 2 dell'art. 5 della Sesta direttiva (ora art. 15, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE), concernente l'assimilazione ai "beni materiali" dell'energia elettrica, del gas, del calore, del freddo e via dicendo, la quale si giustificerebbe proprio dalla riconducibilità alla nozione civilistica di "bene" anche di tali ipotesi²⁸. L'art. 3, d.p.r. n. 633/72, dal canto suo, non offre una vera e propria definizione "residuale", né appare possibile riferirsi alla previsione per i diritti di autore, una volta chiarito che nel *software* standardizzato "scaricato" in rete non avviene alcun trasferimento delle facoltà riconosciute al titolare. In tale ottica, si potrebbe, dunque, osservare che gli strumenti finanziari, il *software*, i brani musicali, i giochi elettronici configurino "beni" ai sensi dell'art. 2, d.p.r. n. 633/72, potendo formare "oggetto di diritti" e non essendo indispensabile il requisito della loro corporalità.

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

Al tempo stesso, la nuova definizione di servizi prestati mediante mezzi elettronici di cui al Reg. UE n. 282/2011 (come modificato dal Reg. UE n. 1042/2013), nell'affermare che essi «*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 impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*», pone l'accento, come detto, sulla natura sostanzialmente automatizzata della prestazione. Sicché, l'inclusione tra le ipotesi specifiche della fornitura

²⁸ Sulla maggiore ampiezza della nozione interna di cessione di beni rispetto alla nozione comunitaria, vedi P. Filippi, *La cessione di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, 73 ss.

di prodotti digitali in generale, presuppone altresì che tale fornitura avvenga in modo automatizzato, e non anche semplicemente per via elettronica.

L'evidenziata difformità tra diritto nazionale e diritto UE sembra tuttavia poter essere ricomposta attraverso un'interpretazione adeguatrice della normativa nazionale, tenuto conto che è proprio alla nozione UE che le modifiche all'art. 7, d.p.r. n. 633/1972, hanno fatto implicitamente riferimento. Ciò, peraltro, con l'effetto di attrarre alla nuova disciplina tutti quei servizi (e beni digitalizzabili) che siano riconducibili alla più ampia nozione di «*prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici*», indipendentemente dalle puntuali regole di qualificazione e/o di territorialità contenute nella normativa nazionale.

Infine, è interessante evidenziare che con una recente sentenza (Corte di giustizia UE, 5 marzo 2015, C-479/13), la Corte di giustizia ha respinto il tentativo del governo francese di qualificare gli *e-book* come “cessioni di beni” al fine di giustificare l'aliquota ridotta per essi prevista, argomentando tale diniego – in modo inesatto, per quanto si è sopra affermato – sulla base del fatto che «*il supporto fisico che consente la lettura di tale libro, che potrebbe essere qualificato come “bene materiale”, non è presente al momento della fornitura*» (par. 35). Aggiunge inoltre la Corte che la relativa qualificazione come prestazioni di servizi deriva proprio dalla definizione generale contenuta nel Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011, cui deve pertanto farsi riferimento ai fini definitori (par. 36) e che «*tale interpretazione è confermata dal punto 3 dell'allegato II della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 7, paragrafi 1 e 2, del suddetto regolamento di esecuzione e il punto 3 dell'allegato I di quest'ultimo, dal quale risulta che la fornitura del contenuto digitale di libri costituisce un servizio di questo tipo*» (par. 37).

La Corte, così facendo – nel richiamare cioè sia la definizione generale, sia la fattispecie specifica – non chiarisce se la fornitura di un *e-book* costituisca “in ogni caso” un servizio reso mediante mezzi elettronici, vale a dire anche ove tale fornitura avvenga in modo “non automatizzato”, con le relative implicazioni in tema di territorialità.

Essa afferma, tuttavia, che si tratterebbe in ogni caso di una “prestazione di servizi” e giammai di una “cessione di beni”, ciò che

risolverebbe, tuttavia, solo il problema dell'applicabilità delle regole di territorialità previste per le prime e non anche per le seconde, restando fermo il problema dell'applicabilità o meno, all'interno delle regole sulle prestazioni di servizi, del regime speciale previsto per quelle rese «*mediante mezzi elettronici*».

5. La territorialità delle operazioni dell'economia digitale

Per quanto attiene alla territorialità, la Proposta del 2000 intendeva evitare quei fenomeni distorsivi a danno degli operatori residenti nell'UE laddove il criterio impositivo rilevante si fosse tradotto nel luogo di residenza del fornitore; fine perseguito mediante l'imponibilità nell'UE dei servizi resi da operatori *extra*-UE a soggetti, passivi e non, residenti nella UE e, dall'altro, mediante l'esclusione da imposizione dei servizi resi da operatori UE a soggetti *extra*-UE.

A seguito della Direttiva 2002/38/UE, questo era il quadro in tema di territorialità:

a) il luogo delle prestazioni di servizi resi mediante mezzi elettronici, rese a destinatari stabiliti fuori dell'Unione o a soggetti passivi stabiliti nell'Unione, ma fuori del Paese del prestatore, era quello in cui il destinatario aveva stabilito la sede della sua attività economica o aveva costituito un centro di attività stabile per il quale si era avuta la 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. Ne conseguiva (e ne consegue tuttora), pertanto, che:

i. se il destinatario, anche consumatore finale, era residente al di fuori dell'UE, l'imposta non trovava applicazione;

ii. se il destinatario era un soggetto passivo di un altro Stato membro, rilevava la sede del destinatario della prestazione;

b) il luogo delle medesime prestazioni di servizi, rese a soggetti diversi da quelli sopra indicati, e precisamente nei confronti di persone non soggetti passivi stabilite, domiciliate o abitualmente residenti nella UE, restava disciplinato dalla regola generale, consistente nella residenza del prestatore del servizio. Pertanto, se il destinatario, consumatore finale, era

residente in un altro Stato membro, e la prestazione veniva resa da un soggetto diverso da quello di cui alla lettera f) (cioè, da un soggetto UE), rilevava la sede del fornitore;

c) il luogo delle prestazioni rese da un soggetto passivo *extra-UE*, coincideva con il luogo in cui «*la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente*».

In tale ultimo caso, trovava applicazione (facoltativa) un regime particolare che prevedeva che il soggetto passivo non stabilito dichiarasse, avvalendosi di mezzi elettronici, allo Stato membro di identificazione – inteso come Stato membro che il soggetto passivo sceglieva di contattare per notificare all’avvio della sua attività come soggetto passivo all’interno del territorio dell’Unione – l’inizio o la cessazione della sua attività in qualità di soggetto passivo, nonché eventuali cambiamenti a seguito dei quali fossero venute meno le condizioni per l’applicazione del regime particolare. A tale dichiarazione seguiva l’attribuzione, sempre mediante mezzi elettronici, di un numero di identificazione.

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

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

Ebbene, questo sistema, denominato «*VOES – VAT on e-services*», è stato superato dal nuovo sistema MOSS (comprensivo anche dei soggetti *UE* e nel quale i soggetti *extraUE* già iscritti al VOES sono automaticamente “migrati”), resosi necessario per attuare sotto un profilo tecnico i nuovi criteri di territorialità risultanti dalla Direttiva 2008/8/UE entrata in vigore il 1° gennaio 2015.

In effetti, nonostante la Direttiva 2002/38/UE permanevano elementi distorsivi. Tra questi, la tassazione nello Stato di origine, che trovava applicazione nei rapporti con i consumatori finali nel caso in cui le prestazioni fossero rese da soggetti UE, diversamente da quanto accadeva nell'ipotesi in cui le medesime prestazioni fossero rese da soggetti *extra*-UE, dove trovavano applicazione le aliquote dello Stato dei destinatari del servizio.

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

Con effetto dal 1° gennaio 2015, pur restando fermo il principio generale della territorialità riferita al luogo di residenza del prestatore, per talune attività – tra cui appunto le transazioni mediante mezzi elettronici – il luogo di tassazione viene a coincidere con il Paese del consumatore. Si è pertanto deciso di estendere ai prestatori UE il regime della territorialità già previsto per i prestatori *extra*-UE, mediante l'istituzione di un sistema informatico sostanzialmente analogo a quello vigente per i primi, che consenta di intrattenere rapporti con un solo Stato, di applicare l'aliquota dello Stato del consumatore – attualmente variabile dal 17% del Lussemburgo al 27% dell'Ungheria – e di distribuire successivamente il gettito tra gli Stati in cui è avvenuto il consumo.

Si evita, in tal modo, che i soggetti passivi UE (ma anche quelli *extra*-UE, stabilendosi all'interno dell'UE medesima), possano avvantaggiarsi dei differenziali di aliquote previste negli Stati membri localizzandosi là dove l'aliquota IVA è inferiore.

In attuazione della Direttiva n. 2008/8/CE, dal 1° gennaio 2015 i servizi di *e-commerce* "diretto" svolti nei confronti dei soggetti nazionali e dell'UE – per i quali si applicava sino al 31 dicembre 2014 la regola generale B2C con tassazione nel Paese in cui il fornitore era identificato ai fini del

tributo – si considerano dunque effettuati, ove erogati a privati consumatori finali, nel luogo in cui è stabilito il fruitore del servizio.

Sotto il profilo operativo, per evitare che i vari fornitori (UE e *extra-UE*) debbano identificarsi o nominare un rappresentante fiscale in tutti i Paesi UE in cui sono stabiliti i propri clienti, l'IVA potrà essere assolta nello Stato in cui il prestatore è stabilito attraverso il cd. “Portale MOSS” (*Mini One Stop Shop*), che consentirà di inviare automaticamente le dichiarazioni IVA trimestrali ed i versamenti ai rispettivi Stati membri di consumo.

Per i soggetti *extra-UE*, permane la possibilità, già prevista dal precedente sistema – il c.d. «*VOES – VAT On E-Services*», ormai superato con automatica “migrazione” nel sistema MOSS – di scegliere in quale Stato UE identificarsi, sempreché:

- i soggetti *extra-UE* non dispongano nell'UE di una stabile organizzazione, potendo in tal caso il soggetto *extra-UE* solo aderire al MOSS secondo il regime proprio dei soggetti UE (identificandosi nello Stato in cui è ubicata la stabile organizzazione);

- i soggetti *extra-UE* non siano dotati di un numero identificativo ai fini IVA, nel qual caso sarà loro precluso l'accesso al regime MOSS.

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

La vera novità si rinviene tuttavia per i soggetti UE, che possono gestire i servizi TTE da un unico Stato di identificazione, che coincide con quello della loro sede, sia pure con alcune differenze di disciplina rispetto al regime *extra-UE*.

In ambedue i casi, non è consentita la detrazione dell'imposta a credito, sicché le dichiarazioni periodiche si limiteranno ad esporre l'IVA sulle vendite. È pertanto stato previsto un accesso agevolato al rimborso sia per i soggetti *extra-UE*, che per quelli UE.

Il recepimento di tale normativa – che ha comportato modifiche sia alle regole della territorialità, sia ai regimi speciali – è avvenuto in Italia con

il d.lgs. n. 42/2015, che ha peraltro cercato di procedere alla massima semplificazione degli adempimenti.

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

6. Problematiche attuali e prospettive future

Venendo adesso alle conclusioni, va detto che, nonostante i grandi passi compiuti per perseguire la neutralità IVA nell'economia digitale, restano taluni problemi irrisolti.

Un primo problema riguarda la misura delle aliquote, che restano, a prescindere dalla natura e dallo scopo delle operazioni, quelle "ordinarie", in virtù dell'espressa esclusione contenuta nell'art. 98, par. 2, direttiva n. 2006/112/CE per i servizi forniti per via elettronica, come recentemente affermato dalla Corte di giustizia nelle sentenze del 5 marzo 2015 (C-479/13 e C-502/13).

Per la verità, sembravano sussistere argomenti per pervenire ad una diversa soluzione, atteso che prese di posizione a favore dell'equiparazione dei regimi IVA per i diversi formati dei libri, digitali e cartacei, si erano manifestate sia da parte della Commissione Europea (Comunicazione n. 851 del 6 dicembre 2011), sia da parte della Corte di giustizia UE (Corte di giustizia UE, 11 settembre 2014, C-219/13), le quali avevano evidenziato la necessità di garantire neutralità anche rispetto alle "forme" in cui un determinato prodotto può essere, alternativamente, fruito. In particolare, la Corte di giustizia si era trovata a pronunciarsi sull'applicazione di un'aliquota IVA diversa per libri stampati e quelli registrati su altri supporti

fisici, quali CD, CD-ROM o chiavette USB, chiarendo, in tale circostanza, che ciò che rileva, ai fini dell'applicabilità delle (medesime) aliquote ridotte di cui all'art. 98 della Direttiva n. 2006/112/UE, è che i beni siano "simili" e, in quanto tali, in concorrenza fra loro. Inoltre, l'effetto distorsivo della concorrenza, che sembrava essere il reale fondamento delle procedure di infrazione aperte dalla Commissione nei confronti di Lussemburgo e Francia, determinato dalla maggior convenienza ad acquistare *e-book* da operatori stabiliti in detti due Stati per effetto dell'aliquota ridotta, era ormai venuto meno a seguito dell'entrata in vigore, a decorrere dal 1° gennaio 2015, del principio di destinazione.

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

È evidente che il mancato accesso alle aliquote ridotte si risolve in una discriminazione a seconda che un medesimo "prodotto" venga qualificato come "cessione di beni" oppure come "prestazione di servizi" per effetto della sua incorporazione o meno in un supporto magnetico (fermo restando il problema relativo allo svolgimento o meno del servizio in forma "automatizzata"), con le distorsioni che conseguono ai sensibili differenziali di aliquote esistenti. È per questo motivo che la Commissione, nel suo «*Action Plan*» del 7 aprile 2016, ha indicato la riduzione in via normativa delle aliquote sugli *e-book* come una delle priorità in materia di IVA.

Un secondo problema riguarda l'estensione della disciplina sin qui esaminata alle forniture *Internet* di beni non digitalizzabili, ad oggi penalizzate dalla necessità da parte del fornitore UE di intrattenere rapporti con tutte le amministrazioni finanziarie degli Stati in cui i consumi superino una determinata soglia ("threshold"), con preclusione, peraltro, dell'accesso al regime speciale per le prestazioni *Internet* di beni digitalizzabili e/o servizi

eventualmente rese nel contempo dal fornitore medesimo a consumatori finali. Non è un caso, del resto, che già nell'ambito della Proposta di direttiva sul commercio elettronico, la Commissione avesse avvertito la criticità di tale discriminazione sul piano procedimentale, ripromettendosi di affrontare tale argomento in un momento successivo, e che il tema venga nuovamente evidenziato nei documenti delle istituzioni UE, da ultimo nella Comunicazione della Commissione del 6 maggio 2015 COM(2015) 192 final «*A Digital Single Market Strategy for Europe*» e nell'«*Action Plan*» del 7 aprile 2016. Anzi, la stessa “franchigia” costituirebbe, ad avviso del Gruppo degli esperti sulla tassazione dell'economia digitale, un fattore distorsivo da rimuovere.

A ciò si aggiunge – come sottolineato sempre dal medesimo Gruppo – l'esenzione da IVA attualmente prevista per le importazioni di modesto ammontare (da € 10 a € 22), che attribuisce ai fornitori *extra*-UE un vantaggio competitivo sui fornitori UE, tenuto conto che le consegne che ne hanno beneficiato sono passate, dal 1999 al 2013, da 30 mln a 115 mln di unità²⁹. Ciò che è foriero di pregiudizi non solo sotto il profilo concorrenziale, ma anche per il gettito degli Stati membri.

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

²⁹ Commission Staff Working Document, *A Digital Single Market Strategy for Europe – Analysis and Evidence*, documento di accompagnamento alla Comunicazione COM (2015) 192 final, 32. Nello stesso senso si esprime l'*Action Plan* del 7 aprile 2016, nonché l'*Action 1* del BEPS.

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

Va precisato, tuttavia, che l'applicazione del MOSS anche alle PMI – e, in prospettiva, dell'OSS, includendovi le vendite a distanza di beni non digitalizzabili – non ha ricevuto affatto una valutazione positiva unanime, sottolineandosi anzi sia l'incremento dei costi di gestione, sia l'effetto deterrente sullo sviluppo delle loro attività internazionali, con il caso estremo di quelle imprese che, in virtù di scelte degli ordinamenti di appartenenza, godevano in precedenza addirittura dell'esclusione dalla partita IVA e che sono state improvvisamente costrette a dotarsene³⁰. Vi è, dunque, chi ritiene che non solo debba mantenersi la “franchigia” per le vendite a distanza, ma che una “franchigia” debba essere prevista per tutti i servizi TTE oggetto del sistema MOSS. Del resto, come si è premesso, il raggiungimento del principio di “neutralità” non può ignorare altri principi, pure rilevanti per un'imposta sul consumo, come l'efficienza, che impone di ridurre al minimo indispensabile gli oneri di *compliance*, nonché la certezza e semplicità, che richiedono un *set* di regole di facile comprensibilità ed applicazione.

La seconda questione riguarda, infine, l'applicazione del principio di “destinazione” a livello globale, per la quale il Gruppo degli esperti ha formulato l'ipotesi della stipula di un accordo tra UE e singoli Stati Terzi, oppure quella dell'implementazione delle convenzioni in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio attraverso la previsione di clausole *ad hoc* per le imposte sul consumo.

Si tratta, certamente, di un percorso difficile, ma la sostanziale convergenza di tutti gli Stati sul principio di “destinazione” quale *standard* per l'imposizione sul consumo dell'economia digitale, consente di nutrire più di qualche legittima speranza di un esito positivo.

³⁰ Sul punto, si vedano le considerazioni di G. Liberatore, *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quello che luccica*, in *Il Fisco*, 2015, 2723 ss.

La rivista “Diritto Mercato Tecnologia” offre aggiornamenti e riflessioni agli studiosi e agli operatori nel nuovo scenario socio-economico originato dal legame tra diritto, mercato e tecnologia, in prospettiva interdisciplinare e comparatistica. Approfondisce, con studi nei settori privatistici e comparatistici, tematiche afferenti, in particolare, alla proprietà intellettuale, al diritto antitrust e della concorrenza, alle pratiche commerciali e alla tutela dei consumatori, al biodiritto e alle biotecnologie, al diritto delle comunicazioni elettroniche, ai diritti della persona e alle responsabilità in rete.

