

# **Alma Mater Studiorum – Università di Bologna**

## **DOTTORATO DI RICERCA IN**

Diritto Tributario Europeo

Ciclo XXIV

**Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2**

**Settore Scientifico disciplinare: IUS/12**

**IMPOSTE INDIRECTE SUL COMMERCIO ELETTRONICO**

**Presentata da: Cláudia Cristina Correia**

**Coordinatore Dottorato**

**Adriano Di Pietro**

---

**Relatore**

**Adriano Di Pietro**

---

**Esame finale anno 2013**



ALMA MATER STUDIORUM - UNIVERSITÀ DI BOLOGNA  
DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

***IMPOSTE INDIRETTE SUL COMMERCIO  
ELETTRONICO***

Candidata:

Cláudia Cristina Correia

Coordinatore e Relatore :

Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

ANNO ACCADEMICO 2012-2013

## Indice

Introduzione - Il commercio elettronico e le difficoltà nel sistema tributario	
i. Il commercio elettronico: Profili generali, classificazioni e caratteristiche .....	6
ii. Limiti delle categorie tradizionali nel diritto tributario e nascita di un nuovo scenario fiscale.....	12
ii.1 L'avvento del commercio elettronico: problemi affrontati in Ambito Internazionale .....	12
ii.2 L'avvento del commercio elettronico: problemi affrontati in Ambito Comunitario.....	17
Capitolo I – Stabile Organizzazione e il commercio elettronico	
1. Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico .....	20
1.1. Profili generali .....	20
1.2. I requisiti della stabile organizzazione sotto l'ottica del commercio elettronico.....	27
1.2.1. Il requisito di fissità .....	29
1.2.2. Il requisito dello svolgimento della attività d'impresa tramite la sede fissa d'affari.....	33
1.2.3. L'eventuale configurabilità del ISP come stabile organizzazione.....	34
1.2.4. La natura preparatoria o ausiliare, le ipotesi in cui non è applicabile una stabile organizzazione sul ambito di commercio elettronico.....	36
Capitolo II – Imposizione IVA sul commercio elettronico .....	39
1. Come qualificare le operazione di commercio elettronico diretto: cessione di bene o prestazione di servizio? .....	41
2. Quali sono gli effetti fiscali della dematerializzazione del bene ceduto nella trasmissione tramite mezzi elettronici? .....	44
3. Le operazioni IVA sui servizi prestati tramite mezzi elettronici.....	48
3.1. La complessa evoluzione della normativa IVA sul contesto del commercio elettronico .....	48
4. La direttiva 2002/38/CE, il regime applicabile alle operazioni di servizi resi tramite mezzi elettronici .....	52

4.1. Le operazioni imponibili come servizi resi tramite mezzi elettronici sono state stabilite in maniera esaustiva? Ha risolto il problema di identificazioni di tutte le operazioni digitali? .....	52
4.2. I limiti del concetto di territorialità nella Direttiva IVA .....	58
4.3. La Direttiva sul commercio elettronico .....	61
4.3.1. Fondamentali cambiamenti sulla territorialità .....	64
4.3.2. Le regole generale .....	70
4.3.3. Il regime ordinario .....	72
4.3.4. Il regime speciale : operazioni rese da soggetti extracomunitari.....	74
5. La direttiva 2008/8/CE il nuovo regime .....	77
5.1. Lo scenario delle applicazioni future della direttiva .....	78
6. Il regolamento UE 282/2011 e il commercio elettronico .....	80
7. La stabile organizzazione nel IVA - Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico .....	82
7.1. La necessità dell' elemento personale e la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA.....	82
Capitolo III – La legislazione italiana tributaria sul commercio elettronico.....	88
1. Recepimento delle Direttive sul commercio elettronico .....	88
2. La stabile organizzazione .....	97
Capitolo IV - L' imposizione tributaria in Brasile sul commercio elettronico	
1. L' imposizione indiretta in Brasile sulle merci e servizi .....	101
1.1. Imposta sulla circolazione di merci e servizi di trasporto interstatale e intercomunale e servizi di comunicazioni - ICMS .....	103
1.2. Imposta sul servizi di qualsiasi natura – ISSQN .....	106
2. Il trattamento tributario sul commercio elettronico in Brasile .....	109
2.1. Incidenza tributaria indiretta sulle operazioni di commercio elettronico.....	109
3. Trattamento legislativo delle imprese straniere in Brasile .....	120
3.1. Il registro dei fornitore stranieri e il commercio elettronico .....	120
4. La stabile organizzazione e il commercio elettronico .....	123
4.1. La stabile organizzazione nell'ordinamento brasiliano e il commercio elettronico .....	123
4.1.1. L' ICMS e la Stabile organizzazione nel Commercio Elettronico .....	124

Capitolo IV - Differenze tra le imposizioni tributarie in Brasile e in Italia.....	131
1. Imposizione sui softwares .....	131
2. Imposizione / Immunità sui libri .....	133
Conclusioni .....	137
Bibliografia.....	139

# **Introduzione - Il commercio elettronico e le difficoltà nel sistema tributario**

## **i. Il commercio elettronico: Profili generali, classificazioni e caratteristiche.**

La società e i suoi costumi sono stati nel tempo fonti d'ispirazione per il Diritto. Con l'evoluzione dei costumi e dello sviluppo intellettuale, culturale e tecnologico, il diritto è sviluppato nel tentativo di regolare le nuove situazioni emerse.

Lo sviluppo dell'informatica e d'internet hanno provocato polemiche e discussioni giuridiche, soprattutto nella sfera tributaria.

Il Diritto tributario, nella mia opinione, è il ramo più complesso da adattare al commercio elettronico. Esso ha affrontato grandi sfide per capire come tributare le operazioni elettroniche e se i tributi esistenti erano sufficienti o se era necessario introdurre un nuovo sistema fiscale.

Il grande problema affrontato dal sistema tributario italiano è stata la modalità di applicazione dell'IVA al commercio elettronico, tenendo in vista che questa tassa è un'imposta Comunitaria in seno alla quale l'armonizzazione della legislazione fiscale è un requisito essenziale.

La facilitazione di comunicazione a distanza, propiziata da internet, ha intensificato e facilitato non soltanto gli scambi d'informazioni, ma anche i processi produttivi, gli affari e il commercio di beni e servizi.

In questo scenario, internet ha fatto sorgere nuovi concetti di commercio e di servizi, dove i beni immateriali o incorporei rappresentano un'importante innovazione nelle relazioni economiche e sociali con ripercussioni tributarie specifiche per queste attività.

Il commercio elettronico ha cambiato tutti i profili economici passando da un mercato chiuso e localizzato, ad un mercato aperto e globale, dando nuove opportunità a piccole, medie e grandi imprese, coinvolgendo anche il privato cittadino, favorendo una grande circolazione di merci e di ricchezze.

Oltre alle cifre, resta il fatto, che la rapida e per certi versi, inaspettata diffusione d'internet, ha prodotto, in pochissimo tempo, effetti economici, commerciali e finanziari

di eccezionale portata di fronte ai quali gli Stati e le organizzazioni internazionali interessate al fenomeno, non potevano restare insensibili.<sup>1</sup>

La crescita e la diffusione veloce d'internet crea ogni giorno una nuova "*cyber impresa*" che utilizza in vari modi la realtà virtuale per scopi commerciali.

In questo complesso scenario, come possiamo definire in modo rigoroso il commercio elettronico?

Nella dottrina giuridica troviamo diverse definizioni di commercio elettronico. Secondo la definizione data da Valente<sup>2</sup> e Pistone<sup>3</sup>, il commercio elettronico consiste nello sviluppo delle attività di cessione di beni e prestazioni di servizi resi tramite la trasmissione di dati (testi, audio e immagini) con mezzi elettronici.

Greco<sup>4</sup> sostiene che il termine "commercio elettronico" abbia un significato relazionato con il suo oggetto e con il suo mezzo di negoziazione. Nel primo caso, il termine fa riferimento all'attività di intermediazione mercantile avente come oggetto beni corporei e che comprende anche la prestazione di servizi realizzati in un ambiente elettronico. Nel secondo caso, è relazionato con il commercio dei beni corporei o non per mezzi elettronici.

Secondo la definizione della Commissione Europea del 1997 (nella comunicazione COM (97) 157 Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico) " il commercio elettronico consiste nello svolgimento di attività commerciali per via elettronica basato sull'elaborazione e la trasmissione di dati (tra cui testo, suoni e immagini video) e comprende attività diverse, quali la commercializzazione di beni e servizi, la distribuzione di contenuti digitali, l'effettuazione di operazioni finanziarie e di borsa, gli appalti pubblici e le altre procedure di tipo transattivo delle pubbliche amministrazioni".

In maniera più sintetica, l'European Information Technology Observatory definisce il commercio elettronico "l'esecuzione d'attività che portano ad uno scambio di valore attraverso le reti delle telecomunicazioni"<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Santoro F., Il commercio elettronico : aspetti fiscali e giuridici Ed. Fag Milano 2000

<sup>2</sup>Valente P., Ipotesi di Tassazione Del Reddito Transnazionale in Internet. In Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. Milano , anno LVII n. 3 , Settembre 1998 , p. 385

<sup>3</sup> Pistone P., Centro di attività stabile e stabile organizzazione : l' IVA richiede un' evoluzione per il XXI secolo? In Diritto Tributario. Milano, anno IX, n.1 gennaio 1999 p.28

<sup>4</sup> Greco, Marco A., Internet e Diritto. 2.ed . Sao Paulo : Dialitica, 2000

<sup>5</sup> Corabi G., Il commercio elettronico e la crise della fiscalità internazionale, IPSO, Milano , 2000

Ma chiediamoci : su che cosa ci dobbiamo concentrare per una corretta imposizione fiscale? La risposta è la materialità o immaterialità , o sia la natura dei beni oggetto della transazioni.

Nel caso in cui si abbia uno scambio di un bene materiale, si parla di commercio elettronico indiretto e in tutti gli altri casi si parla del commercio elettronico diretto.

Nel primo caso, relativo al *commercio elettronico indiretto* (scambio di beni materiali), si ha una transazione nella quale resta ferma la materialità del bene, del servizio di trasferimento all'acquirente e l'ordinazione di beni materiali per via elettronica. La loro consegna fisica si effettua tramite canali fisici o tradizionali.

Il venditore mette a disposizione in rete il catalogo dei prodotti con le caratteristiche delle merci, le condizioni di consegna e i prezzi, e il cliente fa l'ordine tramite internet e riceve il bene fisicamente, con il pagamento direttamente sulla rete tramite carta di credito o bonifico bancario o al vettore che consegna.

Ai fini dell'imposizione IVA la transazione è assimilata alle vendite per corrispondenza, con applicazione delle relative norme IVA interne, comunitarie e internazionali previste per il commercio a distanza<sup>6</sup>, con la conseguente imposizione tributaria a questo tipo di vendita.

Nel secondo caso invece, relativo al *commercio elettronico diretto*, l'ordinazione, il pagamento e la consegna avvengono per via telematica, la transazione si conclude interamente in rete, e principalmente la consegna dello stesso bene avviene in maniera elettronica, rendendo l' inquadramento di questa transazioni più problematico a livello fiscale.

Secondo Pullino<sup>7</sup> “il commercio elettronico diretto è caratterizzato dalla dematerializzazione del bene: “il bene digitalizzato si scorpora dalla materia, perdendo la sua fisicità per diventare incorporeo in un mondo virtuale senza confini”.

Le conseguenze dell'immaterialità del bene scambiato sono le seguenti<sup>8</sup>:

- l'internalizzazione del commercio: le piccole imprese, tramite internet, possono, con costi ridotti, rivolgersi al mercato internazionale;

---

<sup>6</sup> Buonpane R., Risoluzione n.274/E del 5 novembre 2009 – Aspetti fiscali nelle procedure di reso delle vendite on-line, in Il Fisco n.47 del 21 dicembre 2009, p. 1-7741

<sup>7</sup> Pullino E., Aspetti territoriali del commercio elettronico in Il fisco n.27 del 14 luglio 2003, p. 4266

<sup>8</sup> Valente P.; Roccatagliata , Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico, ETI, Roma



- un cambiamento nella consegna dei beni all'acquirente, che prima aveva bisogno di un supporto fisico e ora riceve tutto tramite la rete<sup>9</sup>;
- la disintermediazione: l'uso di strumenti telematici elimina la necessità dei soggetti intermediari, sia finanziari sia commerciali, permettendo di accorciare la catena distributiva arrivando direttamente al consumatore finale (B2C) o al cliente (B2B). Le reti telematiche mettono a contatto diretto acquirente e venditore, senza più l'ostacolo della distanza geografica. Soggetti lontani tra di loro sono in grado di porre in essere transazioni autonomamente, senza l'intervento degli intermediari che, invece, nel commercio tradizionale hanno un ruolo importante sia dal punto di vista fiscale che economico<sup>10</sup>.
- spersonalizzazione e delocalizzazione: la natura delocalizzata della rete supera le frontiere nazionali e l'identificazione degli operatori del commercio elettronico<sup>11</sup>. Il processo di spersonalizzazione e di delocalizzazione dei rapporti commerciali, portato dal commercio elettronico diretto, ha ampliato l'ambito delle prestazioni di servizi e la dimensione dei mercati; e ha consentito il contatto via rete tra soggetti una volta divisi da ingenti distanze geografiche<sup>12</sup>.

L'immaterialità del bene scambiato rende immateriale anche l'attività del commercio elettronico che si caratterizza, quindi, per l'assenza di quegli elementi concreti, quali la presenza di una struttura operativa o l'emissione di documenti cartacei, che hanno finora costituito riferimenti fondamentali per l'attuazione della normativa tributaria<sup>13</sup>.

Il commercio elettronico indiretto dipende da una serie di fattori esterni (quali l'efficienza del sistema dei trasporti); il commercio elettronico diretto consente

---

<sup>9</sup> Mocchi G.; Commercio elettronico diretto: ecco perché l'Iva è fattore discorsivo della concorrenza, in il fisco n.48 del 27 dicembre 2000, p.14361

<sup>10</sup> Santacroce B.; Ficola S., L'iva nell'e-commerce e la fatturazione elettronica , Maggioli editore, II ed. Santarcangelo di Romagna, 2010

<sup>11</sup> Draetta U., Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati, Giuffrè Editore, 2005

<sup>12</sup> Mocchi G., Commercio elettronico diretto: ecco perché l' Iva è fattore discorsivo della concorrenza. In Il Fisco n.48 27 dicembre 2000 p.14361

<sup>13</sup> Valente P.; Rocatagliata F., Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico, II ed. ,ETI, il fisco, Roma 2001

transazioni elettroniche da un punto ad un altro, oltre i confini geografici, sfruttando tutte le potenzialità dei mercati elettronici globali<sup>14</sup>.

Ma la natura del bene scambiato è l'unico aspetto di cui tenere conto? Certamente no: fondamentale sono anche i soggetti della transazione e la loro categoria di appartenenza.

In generale un soggetto di una transazione di commercio elettronico appartiene alla categoria dei consumatori finali o oppure alla categoria delle aziende.

Si noti inoltre che, in relazione ai due soggetti della transazione, nei ruoli di venditore ed acquirente, quali categoria di appartenenza, si identificano varie tipologie di business elettronico.

Se l'utente acquirente e l'utente venditore sono entrambi aziende, allora si parla del "*business to business*" (*B2B*), l'obiettivo finale è aumentare le transazioni e il volume d'affari.

Si parla invece di "*business to consumer*" (*B2C*) se il venditore è azienda e l'acquirente è un privato. La trattativa è rivolta al consumatore finale; in questa tipologia sono offerti a tutti gli utenti della rete sia beni sia servizi dalle più variate caratteristiche. Il compito di queste trattative è di attrarre il consumatore finale, dando vita, così, ad un sistema di operatori del commercio elettronico (business o imprese).

Si parla, invece, di "*consumer to consumer*" (*C2C*) quando gli scambi elettronici sono fatti tra consumatori finali. Questa è una forma più recente di commercio elettronico ed è sempre più popolare grazie all'attivazione di numerosi siti che gestiscono aste on line.

In questo caso, il sito gestisce l'ambiente in cui gli utenti interagiscono e gli importi delle transazioni sono di valore contenuto, dato che di solito si scambia un solo articolo per volta. Le modalità di regolamentazione delle transazioni sono stabilite dal venditore insieme all'acquirente. Il grande esempio di questo servizio è il sito di e-bay.

È possibile parlare di *Pubblica Amministrazione e Aziende* (*public agencies to business*), quando le transazioni telematiche avvengono tra imprese e Pubbliche Amministrazioni (enti non commerciali), dove la Pubblica Amministrazione è considerata più come utilizzatore di tecnologia e di servizi informatici, che come fornitore di servizi innovativi a pagamento.

---

<sup>14</sup> COM (97) 157

Esiste poi la “*Pubblica Amministrazione e cittadini*” (*public agencies to citizens*), che è l'erogazione elettronica dei servizi ai cittadini. Il rapporto tra le Pubbliche Amministrazioni e il cittadino è rappresentato dalle pratiche e dalle procedure che prevedono tecnologie come il documento informatico, la firma elettronica, il pagamento elettronico (ad esempio per la dichiarazione dei redditi e il relativo pagamento delle imposte)<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Santoro F., *Il commercio elettronico: Aspetti fiscali e giuridici*, Ed. FAG Milano 2000

## **ii. Limiti delle categorie tradizionali nel diritto tributario e nascita di un nuovo scenario fiscale**

### *ii.1 L'avvento del commercio elettronico: problemi affrontati in Ambito Internazionale*

Il commercio elettronico, essendo inizialmente una variante del commercio tradizionale, si è fortemente basato sulle vendite a distanza, nelle quali il contratto fra il cliente ed il venditore avviene mediante il servizio postale o tramite altri mezzi simili, che non richiedono la presenza fisica dei due operatori.

Nelle vendite a distanza, in generale, la consegna dei beni scambiati non può che avvenire tramite l'uso di strumenti tradizionali. Anche la fase iniziale della negoziazione, in cui il prodotto viene descritto e pubblicizzato, avviene tramite l'invio di cataloghi cartacei, ovvero di supporti fisici che, in qualche modo, sottolineano l'importanza della fisicità degli elementi che compongono lo scambio.

Nel commercio elettronico diretto, invece, il concetto di fisicità è totalmente assente, sia nella fase preparatoria dello scambio, in cui il bene viene pubblicizzato ed illustrato al compratore, sia nella fase di esecuzione del contratto, in cui la dematerializzazione riguarda sia le modalità esecutive sia la sostanza del bene scambiato.

In conseguenza di ciò, il commercio elettronico modifica radicalmente il modo di gestire le operazioni di scambio tradizionali. In particolare, la materialità dei beni scambiati determina rigidamente la qualificazione delle operazioni di scambio, relativamente alle fattispecie impositive, identificandole come cessioni di beni oppure come prestazioni di servizi.

Le tradizionali definizioni di cessione di beni e di prestazione di servizi, anche se continuano a perseguire i medesimi obiettivi, subiscono notevoli alterazioni relativamente alle loro aree di influenza, in quanto la dematerializzazione trasforma in prestazione di servizi ciò che tradizionalmente era invece considerato cessione di beni:

l'area tradizionale delle prestazioni di servizio, con il commercio elettronico, si espande in modo notevole.

Dato che al mondo del commercio elettronico non appartengono quasi per nulla i concetti di materialità e fisicità, e poiché questi concetti sono anche punti di riferimento fondamentali per l'imposizione fiscale nell'economia tradizionale, nascono nuove gravi problematiche relativamente alla sovranità fiscale ed economica degli Stati<sup>16</sup>.

Poiché la sovranità di uno Stato è anche la base per la sua sovranità Politica e, considerate le grandi potenzialità di sviluppo economico in gioco, tali nuovi problemi sono necessariamente diventati oggetto di discussioni a livello mondiale con l'aiuto delle Organizzazioni Internazionali maggiormente coinvolte negli affari economici.<sup>17</sup>

La natura stessa del commercio elettronico richiede un approccio che superi i confini nazionali. Il regime fiscale delle transazioni elettroniche è stato oggetto di attenzione, da parte dei governi e delle organizzazioni internazionali.

Nello specifico, l'OCSE<sup>18</sup>, una delle istituzioni maggiormente coinvolte nell'analisi delle problematiche connesse al commercio elettronico, ha cercato di individuare le modalità di imposizione fiscale di tale settore emergente.

Le principali riforme legislative, effettuate in ambito fiscale per il commercio elettronico, hanno avuto origine con l'elaborazione di vari documenti e comunicazioni destinati non solo ad analizzare questa nuova realtà economica e sociale, ma anche fornire idee generali o principi che consentissero di risolvere i problemi causati alla sfera fiscale.

L'OCSE, nel documento *"The Emergence of Electronic Commerce"* redatto e pubblicato il 1° novembre del 1997, auspicava la revisione dei principi tributari internazionali in ragione delle transazioni commerciali tramite internet correlate alle innovazioni tecnologiche: l'assenza della presenza fisica e la dematerializzazione dei prodotti e dei mezzi di pagamento ha sottolineato la necessità di analizzare ed adattare i concetti e gli approcci utilizzati finora in materia di fiscalità internazionale.

---

<sup>16</sup> Adonnino P., Il commercio elettronico via internet e la fiscalità: gli aspetti generali delle attività transazionali e nazionali

<sup>17</sup> Rinaldi R., La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive, Torino, G. Giappichelli, 2001

<sup>18</sup> L'avvento della "new economy" ha spinto l'intera comunità internazionale, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) e l'Unione Europea, ad una attenta analisi sulle implicazioni fiscali del commercio elettronico.

Successivamente, gli aspetti fiscali del commercio elettronico sono stati discussi e sviluppati dall'OCSE in occasione della conferenza di *Turku*, in Finlandia, nel novembre del 1997, la quale ha fissato i punti di partenza di un nuovo processo d'interpretazione i cui risultati sono sintetizzati nel documento “*Dismantling the Barriers To Global Electronic Commerce*” del 21 novembre 1997.

In tale conferenza, furono fatte proposte concrete mirate a garantire risultati, successivamente chiariti e formalizzati anche dal *Committee on Fiscal Affairs*; gli obiettivi prioritari, identificati per il controllo del commercio elettronico, sono i seguenti:

- *Identificare l'operatore economico*
- *Identificare il luogo di attività effettiva dell'operatore;*
- *Assicurare alle autorità fiscali l'accesso alle informazioni;*
- *Trovare valide alternative alla riduzione degli intermediari che fungono da sostituti d'imposta;*
- *Seguire da vicino l'incremento delle attività bancarie offshore.*

In principio, all'operatore giuridico era stato dato il compito di interpretare e analizzare le regole e le categorie giuridiche esistenti e i loro possibili cambiamenti, quando la normativa esistente era insufficiente<sup>19</sup>.

In particolare, con il boom della *new economy*, due sono state le linee di pensiero che si sono lentamente affermate .

La prima, denominata “*Status Quo Approach*”<sup>20</sup>, difendeva l'impiego dei tradizionali principi di diritto tributario nel nuovo contesto che stava sorgendo. La seconda, definita “*Revolutionary Approach*”, riteneva che occorressero nuove soluzioni speciali per la regolamentazione della *New Economy* e del commercio elettronico.

---

<sup>19</sup> Ficari V., - Regime fiscale delle transazioni telematiche in *Rassegna Tributaria* n. 3 di maggio-giugno 2003, p. 870

<sup>20</sup> Mercurio V., *Il commercio elettronico – Profili di diritto internazionale, comunitario e interno*, Gedit ed; Hinnekens L., *Looking for an appropriate jurisdictional frame work for source-state taxation of electronic commerce in the twenty-first Century*, in *Intertax*, vol.26, n.6-7/1998, p.192

In occasione della *Conferenza di Ottawa* del 1998 si affermò, a livello internazionale, una soluzione fortemente basata sullo “*Status Quo Approach*”, consistente nell’applicare al commercio elettronico i principi fiscali tradizionalmente accettati, adattati poi alle specifiche esigenze dello stesso; è stata, quindi, stabilita la necessità che ogni intervento di regolamentazione fosse ispirato ai principi di *certezza, semplicità, efficacia, flessibilità e neutralità*.

Inoltre, l’attività svolta nell’ambito della suddetta conferenza ha portato alla revisione di alcuni principi relativi all’imposizione tributaria internazionale, che sono stati formalizzati nell’accordo sul Modello OCSE e risultano finalizzati ad evitare la doppia imposizione tributaria, tramite l’utilizzo di una “*Stabile Organizzazione*”, una chiara classificazione dei redditi derivanti dalle cessioni di software e ai prezzi di trasferimento.

Analizziamo ora i principi fondamentali<sup>21</sup> confermati dalla conferenza di Ottawa:

***Neutralità*** - L’uguaglianza nel trattamento tributario determina un’imposizione fiscale omogenea tra il commercio elettronico e le forme tradizionali di commercio. Trattasi del nucleo di proposte che hanno come base l’applicazione delle norme e dei principi esistenti sul commercio elettronico. Tramite questo principio si cerca di conferire al commercio elettronico un trattamento tributario pari a quello del commercio tradizionale, avendo come premessa che tutti gli agenti e le attività mercantili devono avere lo stesso trattamento fiscale indipendentemente dall’ambiente nel quale operano o si sviluppano. Il fatto è che la vendita di un bene o l’erogazione di un servizio in forma telematica non deve essere oggetto di un differente trattamento tributario, poiché sono operazioni simili a quelle del commercio tradizionale.

Secondo *Westberg*<sup>22</sup>, tale principio di *neutralità tributaria* ha il compito di mantenere un sistema di imposizione neutrale sia in materia di imposte sul reddito sia in materia di imposte sui consumi, in modo da non favorire alcuna delle due tipologie, in quanto l’imposizione dovrebbe essere neutra rispetto alla tecnologia. Le preoccupazioni fondamentali riguardano il diverso trattamento che può essere previsto

---

<sup>21</sup> Ciacci G., Meazza M, Piazza M, Santacroce B., Tognolo P. *E-Commerce e fisco* -1ed. Milano - Il sole 24 ore -2001

<sup>22</sup> Westberg B, Tassazione del reddito derivante dal commercio elettronico internazionale, in *La fiscalità del commercio via internet : attualità e prospettive* a cura di Rinaldi R., Torino, G.Giappichelli,2001

tra la cessione di informazioni digitalizzate e la corrispondente cessione nella forma di un bene tangibile.

**Efficienza** - Le misure adottate dall'Amministrazione finanziaria devono essere in linea con l'innovazione tecnologica, migliorando e aggiornando i servizi, al passo con lo sviluppo del settore. Occorre, inoltre, definire procedure informatizzate da applicare al rapporto contribuente/fisco, al fine di produrre un miglioramento del servizio sotto il profilo dell'accesso alle informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, favorendo la tempestività della sua azione nell'assistenza ai contribuenti ai fini dell'adempimento fiscale.

**Certezza e semplicità** : Le novità portate con le transazioni elettroniche non devono spingere alla creazione di norme e procedimenti che disturbino le attività degli agenti commerciali e delle autorità tributarie. Questi principi devono rendere preventivamente conoscibili le regole a tutti gli operatori del commercio elettronico e facilitare le loro applicazioni. Infine, tale principio postula che l'imposizione del commercio elettronico possa consentire ai contribuenti di agire nella consapevolezza delle conseguenze fiscali del proprio operato.

**Efficacia e correttezza, equità** : Secondo questo principio i costi fiscali devono essere ridotti al minimo per favorire un ampio sviluppo dell'e-commerce e non creare disparità tra i diversi Paesi, evitando i rischi di doppie imposizioni o esenzioni tributarie. Nello specifico, il principio di equità postula che sia assicurata un'equa ripartizione del gettito tributario tra gli Stati esportatori (in genere quelli che fanno riferimento all'OCSE) e quelli importatori di capitali, evitando che il settore del commercio elettronico accentui il fenomeno della concorrenza fiscale dannosa

**Flessibilità** : Il sistema impositivo deve essere dinamico per rispondere, in maniera adeguata, alle esigenze di un mercato caratterizzato da regole sempre in rapido cambiamento. Questo implica anche che il sistema fiscale adottato deve essere in grado di adeguarsi celermente agli sviluppi tecnologici e commerciali.

Nonostante che l'impostazione adottata dall'OCSE, dalla Unione Europea, e dai singoli Stati, sia stata quella conforme allo *status quo approach*, inteso come adattamento al commercio elettronico dei principi già esistenti, si è sviluppato anche l'orientamento di *revolutionary approach*, che richiede soluzioni impositive speciali operanti solo sulle operazioni di commercio elettronico.



La più significativa azione menzionata sotto il profilo *revolutionary approach* è stata la **Bit Tax**.

La proposta di creazione di un nuovo tributo sulla ricchezza della nuova economia, l'imposta sul bit, la *Bit Tax*<sup>23</sup>, è stata introdotta da un consigliere speciale del Dipartimento dell'Industria Canadese – Arthur Cordell, che considera il volume del traffico che passa sulla rete una diretta manifestazione fisica/elettronica delle diverse attività commerciali dei diversi negozi. Le conversazioni, l'audio, il video e i programmi, registrano il processo di produzione, distribuzione e consumo nella nuova economia; questa ricchezza dovrebbe essere distribuita globalmente tramite un'imposta calcolata sul traffico digitale interattivo. Riassumendo, il calcolo del tributo si ottiene per mezzo dell'introduzione di un misuratore di *bit* in tutti i dispositivi di comunicazione, in maniera del tutto simile al metodo utilizzato per misurare il consumo della elettricità, permettendo ai consumatori e agli utenti di Internet di controllare il volume di *bit* trasmessi e ricevuti. Il valore del tributo da pagare verrebbe calcolato esclusivamente sulla base del numero di *bit* trasmessi.

La principale criticità della bit tax consiste nel fatto che essa pone in essere un trattamento discriminatorio del commercio elettronico rispetto al commercio tradizionale; le operazioni giuridicamente identiche sarebbero, infatti, tassate in modo diverso e questo violerebbe la neutralità dello strumento fiscale, compromettendo i principi della libera concorrenza.

Per tali motivi, questa proposta è stata oggetto di critiche da parte di giuristi di tutto il mondo e bocciata dai vari organi sovranazionali.

## ***ii.2 L'avvento del commercio elettronico: problemi affrontati in Ambito Comunitario***

Nell'ambito dell'Unione Europea come in vari paesi del mondo, c'è grande preoccupazione per l'impatto del commercio elettronico sulle imposte indirette, in particolare sull'imposta del valore aggiunto (IVA). Nel 1996 la relazione “*Verona Memorandum*” aveva espresso apprensione per la riduzione delle entrate fiscali

---

<sup>23</sup> Sul argomento si veda : Zona T, La bit tax : la tassazione nella società dell'informazione in Rassegna di fiscalità internazionale, n.02 di 2002; Valente P.; Roccatagliata, Internet : Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione? In il fisco n. 16 del 19 aprile 1999

proveniente dell'IVA. Infatti, il crescente numero di servizi internazionali, soprattutto nell'area delle telecomunicazioni, che utilizzano le nuove tecnologie di comunicazione per allocare le transazioni all'estero, ricadono fuori della gamma dei sistemi tributari europei. L'OCSE nel 1998 ha riconosciuto che i problemi relativi alle imposte sul consumo richiedevano soluzioni più immediate rispetto alle imposizioni tributarie dirette.

Per quel che riguarda le imposte indirette<sup>24</sup>, le relazioni e le discussioni dell'Unione Europea sono state concentrate sulle questioni riguardanti:

la classificazione **delle forniture digitali come merci o servizi**, il luogo di occorrenza del fatto generatore (localizzazione del fornitore o luogo del consumo), le transazioni con più di una giurisdizione, le semplificazioni tributarie, e l'evasione ed elusione fiscale.

Nella Conferenza Ministeriale Europea di Bonn, nel luglio del 1997, è stato proposto un trattamento tributario non discriminatorio delle operazioni fatte tramite internet rispetto a quelle convenzionali. Il lavoro sviluppato tra OCSE e la World Trade Organization si è focalizzato sulle finalità della unificazione dei sistemi tributari relativamente al settore di tecnologia di informazioni e comunicazione, e, nello stesso anno, l'Unione Europea e gli Stati Uniti hanno fatto un accordo che propone nella imposizione tributaria indiretta del commercio elettronico quattro caratteristiche: chiarezza, consistenza, neutralità e non discriminazione.

Il 17 giugno 1998 la Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento e al Comitato Economico Sociale (Com 98/364), "Commercio elettronico ed Imposizione Indiretta" ha dato degli orientamenti sulla tassazione del Commercio elettronico :

- No a nuove imposte :

Non è necessaria la creazione di nuove imposte, bensì l'adattamento di quelle già esistenti.

---

<sup>24</sup> Roccagliata F. e Vallvé J., Commercio elettronico : la Commissione Europea propone nuove regole per l'applicazione dell' Iva sui servizi on-line in Il Fisco n. 25 del 19 giugno 2000, p. 8349

- Qualificazione degli scambi elettronici :

è stato stabilito che “tutti i tipi di trasmissione elettronica e tutti i prodotti immateriali forniti con tali mezzi sono considerati servizi ai fini dell’IVA comunitaria “ (...) “ Una operazione il cui risultato è che un prodotto viene messo a disposizione del destinatario in forma digitale tramite una rete elettronica va trattata, ai fini IVA, come una prestazione di servizi <sup>25</sup>”.

- Assicurare la neutralità

I servizi prestati tramite mezzi elettronici, per il consumo nell’ Unione Europea, devono essere tassati nell’Unione , indipendentemente dalla loro origine. Invece lo stesso tipo di servizio prestato da operatori comunitari al di fuori della Unione non deve essere imponibile , ma deducibile con l’ IVA.

- Facilitare l’osservanza della normativa

La credibilità di qualsiasi sistema di tassazione ricade sulla praticità e sulla fattibilità della sua applicazione. La semplicità delle norme e la compatibilità dei meccanismi fiscali con le pratiche commerciali dovrebbero essere rese più facili e semplici per gli operatori del commercio elettronico.

- Garantire il controllo e l’applicazione

I sistemi fiscali devono garantire che tutti i tipi di consumi siano tassati nella stessa maniera senza imposizioni sproporzionate, con l’ obiettivo di permettere la crescita del commercio elettronico.

- Facilitare la gestione delle formalità fiscali

È necessario garantire che nel commercio elettronico, il compimento delle obbligazioni fiscali non siano più onerosi per gli operatori della UE che per gli operatori che non la integrano. Le amministrazioni fiscali dovranno partecipare e integrare i suoi concetti e pratiche in modo da consentire le operazioni di fatturazione e contabilità per via elettronica.

I precedenti punti sono stati formalizzati nella Direttiva 77/388/CE, approvati dal Consiglio dei Ministri della Economia e delle Finanze, a Barcellona, nel febbraio del 2002.

---

<sup>25</sup> COM(1998) 374

# **Capitolo I – Stabile Organizzazione e il commercio elettronico**

## **1. Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico**

### ***1.1. Profili generali***

Lo sviluppo del processo della digitalizzazione e l'utilizzo dei mezzi elettronici influiscono sulle tradizioni del diritto tributario, non soltanto con i nuovi concetti giuridici delle operazioni digitali ma anche cambiando le caratteristiche delle imprese e determinando importanti modifiche nella pratica delle relazioni commerciali.

Questo sviluppo richiede un'analisi preliminare dei profili generali della stabile organizzazione così come originariamente concepita nella prospettiva della economia tradizionale, verificando in un successivo momento l'utilizzabilità e le eventuali criticità nel quadro dell'attività e della struttura "dematerializzata" che connota tale entità nel quadro del commercio elettronico.

La dematerializzazione di un mercato già interamente digitalizzato, i rapporti commerciali conseguenti allo sviluppo del commercio elettronico hanno creato un nuovo concetto rivoluzionario che necessita di aggiornamenti e adeguamenti dei concetti tradizionali come la stabile organizzazione.

Il concetto di stabile organizzazione<sup>26</sup> è stato utilizzato, in primo luogo e specialmente, dai trattati internazionali contro le doppie imposizioni al fine di fissare con certezza la potestà impositiva sull'attività d'impresa svolta in un determinato territorio da parte di soggetti non residenti: la stabile organizzazione è il punto di partenza principale per tassare redditi d'impresa conseguiti da soggetti esteri nel territorio dello Stato.

La caratteristica di diminuire le distanze e attraversare senza ostacoli i confini nazionali rende visibile le difficoltà che si incontrano, rispetto al commercio tradizionale, nell'individuazione del luogo di produzione e anche nella determinazione della ricchezza derivante dalle transazioni. Queste difficoltà, possono generare conflitti

---

<sup>26</sup> De Luca A; Stevanato, La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE, in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2004; Galli C., Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2000, IV.

di potestà impositiva tra paesi. Per evitare fenomeni di doppia imposizione della medesima ricchezza, prodotta da soggetti che agiscono nel territorio di più stati, è necessario utilizzare il criterio di localizzazione e di qualificazione della stabile organizzazione. È stato necessario un adattamento alla fattispecie del commercio elettronico.

Anche se l'argomento della tesi è l'imposizione indiretta del commercio elettronico, per capire i concetti di stabile organizzazione nell'ambito del commercio elettronico e dell'IVA, è necessario trattare anche della Stabile organizzazione sul piano dei redditi e dei concetti dati dall'Art. 5 del Modello OCSE.

L'articolo 7 del Modello di Convenzione OCSE, stabilisce che *“gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili solo nel medesimo Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge attività come avanti detto, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato, ma soltanto nella misura in cui sono imputabili alla stabile organizzazione”*.

La stabile organizzazione costituisce un centro di riferimento per l'imposizione di un'attività economica esercitata, in un determinato stato, da parte di un soggetto non residente e produttiva di reddito d'impresa.

Il grande problema nella imposizione diretta sulla stabile organizzazione è individuare l'esistenza o meno della stessa in un determinato territorio perché è determinata per la corretta tassazione del reddito prodotto da vari operatori.

L'imposizione tributaria diretta, nella maggior parte degli ordinamenti giuridici, compreso quello italiano, è basata sul principio di residenza quale criterio di collegamento del presupposto delle imposte sui redditi con il proprio territorio, prevedendo l'estensione della potestà tributaria su tutti i redditi dei soggetti ivi residenti, ovunque prodotti (principio di tassazione dell'utile mondiale o *worldwide taxation principle*). Insieme a questa regola è generalmente prevista l'imposizione nel territorio dello Stato anche dei soggetti non residenti, sia pure limitatamente ai redditi che si considerano ivi prodotti in ragione di un legame di tipo oggettivo con il territorio (principio di territorialità o *source based taxation principle*)<sup>27</sup>.

L'ordinamento italiano applica questi principi e, per quanto riguarda l'IRPEF e l'IRES per i soggetti passivi residenti, è prevista la tassazione in base al principio

---

<sup>27</sup> Mercurio V, ; Il commercio elettronico – Profili di diritto internazionale tributario, comunitario e interno, Gedit edizioni, 1 edizione- 2009

*worldwide taxation*”, secondo gli articoli 3 e 75 del DPR 22 dicembre 1986 n.917 recante il testo unico delle imposte sui redditi. Per quanto riguarda invece i soggetti non residenti, vige il principio di territorialità (art.23 del TUIR) per cui solo le operazioni ricollegabili al territorio dello Stato, come ad esempio il compimento di una attività giuridica, sono assoggettati a tassazione.

L'utilizzazione di questi due criteri di collegamento in presenza dei redditi transnazionali, che derivano dall'esercizio di un'attività di impresa nel territorio di due o più Stati, determina l'insorgere di conflitti tra le potestà impositive degli Stati coinvolti.

La soluzione individuata in ambito internazionale, per contrastare i fenomeni di *doppia imposizione* correlati a tali fattispecie, è stata la formulazione di norme giuridiche complesse come il concetto di *stabile organizzazione*, ossia una simulazione giuridica, un presupposto, rilevante esclusivamente in materia fiscale, al fine di stabilire una regola generalmente condivisa di ripartizione del potere impositivo degli Stati concorrenti sui redditi d'impresa che un soggetto residente di uno Stato produce in uno diverso.

Nel caso in cui un'impresa intenda svolgere la propria attività in uno Stato diverso da quello di residenza, e non per mezzo di un'entità con personalità giuridica distinta, dovrà sempre domandarsi se in tale Stato si configuri o meno una stabile organizzazione e, in caso affermativo, verificare le regole per la determinazione del reddito attribuibile alla stessa nonché i generali obblighi di natura fiscale e contabile che possono sussistere. Le disposizioni a cui fare riferimento in tale processo di verifica, sono sia le norme interne, se presenti, applicabili dai due Stati coinvolti, che definiscono cosa si intende per stabile organizzazione e come se ne determina il reddito, sia le eventuali pattuizioni convenzionali operanti tra gli stessi.

Il Modello OCSE, non disciplina espressamente il commercio elettronico, anche se il relativo commentario considera stabile organizzazione la presenza da parte di un non residente in un determinato Stato con attrezzature automatiche che, presentando il carattere di stabilità, consentano all'impresa non residente di realizzare in tutto o in parte la sua attività.

L'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE, è stato il riferimento per recepire la definizione di Stabile Organizzazione.

Articolo 5, paragrafo 1 : “for the purpose of this convention, the permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”<sup>28</sup>

Nell’ordinamento tributario italiano una definizione di stabile organizzazione è stata introdotta nel art.162 del TUIR (D.lg. 344/2003). Riempiendo la lacuna normativa che portava la giurisprudenza e la dottrina a utilizzare i criteri interpretativi e si applicavano nella definizione di stabile organizzazione contenuta nei trattati contro le doppie imposizione e la definizione contenuta nel art.5 del Modello OCSE.

La legislazione tributaria non aveva sia per le imputazioni dirette o sia per imputazione indirette la definizione di stabile organizzazione.

L’esistenza di una stabile organizzazione si afferma anche in altri concetti , del modello di convenzione OCSE, differenziando stabile organizzazione materiale tra stabile organizzazione personale.

Stabile Organizzazione materiale si sostanzia nell’esercizio di una attività all’estero tramite apparati materiali organizzati direttamente dall’ imprenditore non residente.

Stabile Organizzazione personale la presenza della impresa non residente nel territorio dello Stato non avviene con l’esercizio diretto di un’attività ma attraverso un rappresentante<sup>29</sup>.

La stabile organizzazione materiale implica l’esistenza di una sede di affari, dotata di una stabilità spaziale e temporale (ossia la fissità) e il fatto che tramite questa impresa svolga in tutto o in parte la propria attività.

Il paragrafo 1 dell’art. 5 del Modello OCSE, identifica, in linea generale, la stabile organizzazione come “una sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato” .

---

<sup>28</sup> È una definizione generale dove l’ stabile organizzazione designa una sede fissa di affari attraverso l’ impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

<sup>29</sup> Lovisolo A., Profili Evolutivi della Stabile Organizzazione nel diritto interno e convenzionale, in Corriere Tributario, 35/2004,p.2739

Da tale definizione è necessario che i seguenti criteri<sup>30</sup> siano soddisfatti :

- l'esistenza di una sede di affari;

Presenza di una sede intesa in senso fisico, utile e strumentale allo svolgimento dell'attività economica. Richiede la sussistenza di beni materiali (locali, immobili, impianti e attrezzature varie) con cui viene esercitata l'attività dell'impresa .

Per quanto riguarda il fattore umano, il paragrafo 10 del commentario all'art. 5 del modello OCSE chiarisce che una stabile organizzazione può esistere anche quando l'attività sia svolta principalmente attraverso attrezzature automatiche che necessitino di personale soltanto per la loro installazione, controllo e manutenzione.

- fissità della struttura (la stabilità temporale e spaziale);

La caratteristica della fissità della sede di affari va considerata con riferimento sia all'elemento temporale sia all'elemento spaziale. Dal punto di vista temporale, è necessaria l'esistenza di un elemento soggettivo, vale a dire la volontà di costituire una sede permanente a prescindere dall'effettiva durata della stessa oppure di un elemento oggettivo (l'effettiva permanenza). Per quel che riguarda la fissità spaziale, il comitato per gli affari fiscali dell'OCSE, con l'aggiunta nel 1977 del paragrafo 5 del commentario, ha precisato che deve esistere una connessione tra la sede e un determinato punto geografico, anche se la sede non deve essere necessariamente fissata stabilmente nel solo. Non è necessario che l'attrezzatura, che costituisce la sede degli affari, sia fissa al suolo sul quale poggia essendo sufficiente la permanenza della stessa in un determinato luogo. Per quel che riguarda l'elemento spaziale, è necessario ritenere l'esistenza di una sede d'affari allorquando, alla luce dell'attività svolta dall'impresa, sia identificabile un determinato spazio che possa considerarsi unico, sia sotto il profilo geografico che da un punto di vista economico/funzionale, anche se l'attività di affari venga svolta in più luoghi. Il criterio temporale riguarda la permanenza dello svolgimento di un'attività economica rilevante per il tramite di una sede di affari. Si fa riferimento alla durata del diritto di utilizzo della sede di affari in un arco di tempo esteso, senza richiedere che lo stesso sia ininterrotto.

---

<sup>30</sup> Cfr. Valente P., La stabile organizzazione occulta nella giurisprudenza italiana, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 5/2012, p.30



- diritto all'uso della sede di affari e lo svolgimento della attività economica;

L'esercizio della attività imprenditoriale richiede la contestuale presenza dei seguenti requisiti<sup>31</sup> :

- la qualificazione dell'attività svolta dalla sede di affari come attività economica;
- la natura dell'attività svolta per il tramite della sede di affari deve potersi qualificare come essenziale e significativa rispetto all'attività commerciale svolta dall'impresa nel suo insieme;
- il collegamento diretto dell'attività svolta nello Stato con la sede di affari (la stessa deve essere svolta per il tramite della sede di affari)

Il paragrafo 2 del Commentario OCSE all' art. 5 e il comma 2 dell art.162 del TUIR, contengono un elenco di ipotesi che possono configurare una stabile organizzazione: una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera o giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali (ipotesi positive) .

In relazione alle attività ausiliare e preparatorie nel paragrafo 4 del art.5 del Modello OCSE e comma 4 del TUIR, sono elencati ipotesi anche se è una sede fissa di affari, non sono considerati una stabile organizzazione di un soggetto non residente (ipotesi negative).

Si tratta di ipotesi connotate dal ausiliarità <sup>32</sup> rispetto all' attività principale dell'impresa , che si concretizzano quando :

- sia fatto uso di una installazione esclusivamente al fine di deposito, esposizione o consegna della merce dell'impresa;
- vengano immagazzinate merci dell'impresa per deposito, esposizione o consegna o per la trasformazione da parte di altro soggetto;
- sia utilizzata una sede fissa di affari per scopi di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche e di attività similari con carattere preparatorio o ausiliario;

---

<sup>31</sup> Idem nota 22

<sup>32</sup>La Compara U., Mora M., Un punto di situazione sulla configurabilità della stabile organizzazione nel cyberspace, in il fisco n.9 del 4 marzo 2002, p.1276

- sia usata una sede fissa di affari esclusivamente per qualsiasi combinazione delle attività appena enunciate, purché l'attività della sede fissa abbia, nel suo insieme, natura preparatoria o ausiliaria.

È utile richiamare l'indicazione del commentario OCSE al modello di convenzione, che individua due criteri atti ad individuare la natura preparatoria o ausiliaria dell'attività.

Il primo criterio richiede che l'attività svolta dalla sede d'affari non costituisca parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso. Questo comporta che tale sede fissa di affari non abbia uno scopo identico a quello dell'impresa. Tra gli esempi in cui l'attività finisce per eccedere quella ausiliaria o preparatoria si cita la sede fissa in cui oltre alla consegna di pezzi ricambio di macchinari venduti dall'impresa si provvede la manutenzione e la riparazione delle macchine. Queste due ulteriori importanti attività relative alla fase post vendita, realizzano una parte importante ed essenziale del servizio reso al cliente, per cui si ritiene che essa ecceda l'ambito meramente preparatorio e ausiliario. Il paragrafo 25 del Commentario, è stato modificato nel 2002 al fine di chiarire che un luogo utilizzato esclusivamente a fini di immagazzinamento e consegna di parti di ricambio non può essere considerato stabile organizzazione in quanto rientra nell'art.5 par.4, lettera a).

Il secondo criterio richiede che l'attività sia rivolta esclusivamente all'impresa di cui è parte la stabile organizzazione e qualora la sede prestasse servizi anche a terzi (ancorché appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa) si dovrebbe escludere la funzione meramente preparatoria o ausiliaria dell'attività svolta.

Nel 5° e 6° paragrafo dell'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE e nei commi 6 e 7 del art.162 del TUIR, prevede che non sia configurabile una stabile organizzazione dell'impresa non residente per il solo fatto che essa eserciti la sua attività tramite un mediatore, un commissario generale o altro intermediario che abbia lo status indipendente e che operi per l'impresa nell'ambito della attività ordinaria; contengono la disciplina della stabile organizzazione personale che si distinguono nelle figure dell'agente dipendente e dell'agente indipendente. Esiste una stabile organizzazione, quando l'agente opera in nome e per conto dell'impresa concludendo contratti, in modo abituale ed in relazione alle operazioni che costituiscono attività proprie dell'impresa. Non si configura una stabile organizzazione quando l'impresa esercita la propria attività in uno Stato diverso di quello di residenza tramite un agente indipendente che operi nel ambito della propria ordinaria attività.

Una volta elencate le caratteristiche essenziali che configurano la stabile organizzazione è possibile analizzare i requisiti e le caratteristiche della stessa in ambito del commercio elettronico.

## ***1.2. I requisiti della stabile organizzazione sotto l'ottica del commercio elettronico***

Prima di entrare nel merito della stabile organizzazione, nel commercio elettronico, è necessario definire i concetti tecnologici e terminologici che rendono possibile le operazioni telematiche.

Nell'ambito del commercio elettronico è importante evidenziare se un sito web, un server, o un ISP (Internet Service Provider) di una impresa configura una stabile organizzazione e a quale condizione.

Seguono le definizioni e le terminologie utilizzate in questo ambiente telematico:

*ICP (Internet Content Provider)* : è il soggetto al quale è attribuita la disponibilità del sito web.

*ISP (Internet Service Provider)* : è il soggetto che mette al disposizione del ICP il server che ospita il sito web.

*Server* : è un computer che fornisce un servizio ad altri computer in una rete informatica.

*Sito web* : è un insieme di software e dati elettronici che risiedono su un server e sono accessibili all'utente che ne faccia richiesta tramite digitazione di un indirizzo in un motore di ricerca su internet.

*Contratto di web hosting*: è il contratto tramite quale il ISP fornisce all' ICP uno spazio su un proprio server collegato alla rete internet.

*Contratto di web housing*: è il contratto tramite quale l'ISP si obbliga ad ospitare presso il proprio locale, un server di proprietà dell' ICP assicurandogli la connessione ad internet e fornendogli assistenza.

È opportuno citare qui anche una modalità attuale sviluppata sulle transazioni che fa eccezione al servizio cliente service, dove il server è l'intermediario necessario nella comunicazione fra il personal computer (PC) e la rete, esiste una eccezione non

solo quando le imprese hanno la presenza fisica e la proprietà del server presso la propria sede, ma anche nel caso di privati operanti nel commercio elettronico tra consumatori C2C.

Questo è possibile tramite il servizio *Peer to Peer* (P2P, abbreviazione che sta per nodi equivalenti o condivisione di risorse fra pari, che tramite apposito software installato sui PC degli utenti, consente a questi di collegarsi tra di loro realizzando una rete che scavalca il server e permette di realizzare il *file sharing*, ossia la condivisione dei file presenti sul disco rigido di un altro PC (generalmente documenti, filmati, file audio, immagini), interagendo reciprocamente in modo diretto (funzionando allo stesso tempo sia come client che server).

Il grande svantaggio nel P2P<sup>33</sup> è l'assenza di un controllo centrale e di un unico database che conosca tutti gli utenti, l'assenza da parte dell'utente di una visione globale del sistema e la totale autonomia di ogni peer (utente), rendono problematica l'individuazione dei casi in cui si va oltre l'utilizzo privato del prodotto digitale, ponendo a disposizione di tutti sulla rete un bene immateriale tutelato da diritto di autore. Verificando non soltanto la riduzione del fatturato degli incassi degli aventi diritti sotto forma di minori royalties percepite, ma anche un danno erariale determinato da minori entrate tributarie corrispondenti a minori imposte sui redditi e minor IVA ricavate delle vendite.

Le tematiche fiscali legate al commercio elettronico come già evidenziato nell'introduzione, sono state oggetto di attenzione delle organizzazioni internazionali, principalmente dell'OCSE, soprattutto in considerazione delle possibili perdite di gettito derivanti dal progressivo passaggio a forme di commercio realizzate mediante l'utilizzo di internet.

L'intensa attività dell'OCSE ha portato, a due Conferenze internazionali, Turku e Ottawa, di fondamentale importanza, dove si sono esaminate le criticità legate al commercio elettronico e sono state definite le regole fiscali concordate a livello internazionale.

L'OCSE ha delegato un gruppo tecnico interno<sup>34</sup>, costituito nel 1999, per affrontare la problematica della stabile organizzazione e ricercare soluzioni

---

<sup>33</sup> Sono esempi di applicativi di p2p : BitTorrent, Emule, Kazaa, Napster, Gnutella

<sup>34</sup> Il Working Party n.1, sottogruppo dell'OCSE Committee on Fiscal Affairs e responsabile dell'aggiornamento del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni, cfr Corabi G., Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico, in Corriere Tributario, 28/2000

interpretative della sua definizione al fine di consentire la coerente applicazione anche in ambito di commercio elettronico.

Il risultato dei lavori del gruppo tecnico, non ha comportato nessuna modifica del art.5 del Modello di Convenzione, ma ha introdotto, nella relativa parte del Commentario dieci nuovi paragrafi (dal 42.1 al 42.10) contenenti innovazioni interpretative ampliate ulteriormente nel 2003.

Attraverso i nuovi paragrafi del Commentario si spiega, sostanzialmente, se, ed a quali condizioni, la presenza in uno Stato di un server, un sito web o un ISP (Internet Service Provider) di una impresa non residente possa essere considerata condizione sufficiente per l'esistenza di una stabile organizzazione dell' impresa stessa, arrivando alle seguenti *prime conclusioni* :

- un sito web non può, di per sé, costituire una stabile organizzazione e neanche può essere considerato un agente dell'impresa;
- un server può costituire una stabile organizzazione;
- un ISP, di norma, non può considerare stabile organizzazione.

Questi sono gli elementi che determinano l'identificazione di una stabile organizzazione che deve essere applicato al commercio elettronico:

### ***1.2.1. Il requisito di fissità***

L'OCSE ha escluso il requisito di fissità, del sito web sulla base di due considerazioni, la prima è che il sito web<sup>35</sup>, non essendo un bene materiale neanche un macchinario, neanche un'attrezzatura, ma un software, non può essere considerato una sede fissa d'affari, per mancanza della fissità spaziale e temporale indispensabile. Questo in base alla sua intangibilità non può mai essere considerato una stabile organizzazione dato che non soddisfa i requisiti di installazione stabile. È una "combinazione di software e di dati elettronici " e manca una "installazione come dei

---

<sup>35</sup> Sito Web : è un software, non un bene materiale. Non può configurare una sede fissa d'affari e allora non si considera una stabile organizzazione.

locali, o in alcuni casi, dei macchinari o delle attrezzature con riferimento al software ed ai dati che costituiscono tale sito web<sup>36</sup>”.

La seconda considerazione è che il sito web può essere comparato ad una vetrina virtuale, svolgendo così una funzione di mera esposizione delle informazioni che significa una attività preparatoria o ausiliaria<sup>37</sup>. Occorre controllare, quando lo svolgimento di attività nell’ambito dell’ commercio elettronico abbia natura meramente ausiliaria o preparatoria. Escludendo la materialità del sito web e così sua capacità a costituire una stabile organizzazione.

Paesi come Spagna e Portogallo, in disaccordo con l’OCSE, considerano il requisito della presenza fisica un elemento non vincolante ai fini dell’individuazione di una stabile organizzazione, comportando la possibilità di inclusione anche dei siti web.

In particolare, il Ministro delle finanze spagnole ha pubblicato sul proprio sito web uno studio generale delle problematiche e delle conseguenze fiscali legate allo sviluppo del commercio elettronico che, ancorché antecedente al documento OCSE, contiene già i commenti espressi dai rappresentanti iberici al documento stesso. In particolare, viene sottolineato il fatto che la modifica del commentario non comporti il cambiamento dell’art. 5 del Modello, né, tanto meno, l’adattamento dei trattati conclusi dai vari paesi sulla base del Modello. Di conseguenza, solo la modifica dei trattati (che hanno valenza legislativa ) o la stipula di appositi protocolli potrà far sì che al sito web venga negata la natura di stabile organizzazione. Per quanto riguarda la posizione della Spagna in merito a questo argomento, possiamo dire che essa ha assunto una posizione ormai stabile da molti anni, posizione in cui essa ritiene sia maggiormente corretto, nonché aderente alle previsioni legislative, che l’analisi dei requisiti per l’individuazione di una stabile organizzazione venga effettuata con i criteri contenuti nelle Convenzioni bilaterali. Pertanto, nel caso specifico, l’attribuzione della qualifica di stabile organizzazione ad un sito web non potrà essere negata a priori, ma solamente in seguito ad un’analisi puntuale delle singole fattispecie<sup>38</sup>, che portino ad escludere l’esistenza di una stabile organizzazione virtuale alla luce dei canoni tradizionali.

La posizione della Spagna, pur essendo maggiormente aderente ai precedenti legislativi, tuttavia, pone dei problemi non indifferenti per gli operatori, costretti ad una

---

<sup>36</sup> Contarini E., Contratto di web hosting e stabile organizzazione, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2008, I, 757.

<sup>37</sup> Angelucci P., Problematiche fiscali legate alle imposte dirette, in Sacedotti G –a cura di Marino G in *Il commercio elettronico. Profili giuridici e fiscali internazionali* , op. cit. p. 173

<sup>38</sup> Correa F., La fiscalidad internacional del comercio electrónico, in *Cronica Tributaria* 120/2006

costante verifica dei requisiti contenuti nei trattati bilaterali conclusi dalla Spagna per evitare che il sito web possa essere considerato stabile organizzazione dei vari operatori<sup>39</sup>. Per tali motivi la sua posizione non è stata condivisa ed accettata dagli altri Stati Membri, ad eccezione del Portogallo.

Anche la posizione della Gran Bretagna, sulla rilevanza di sito web o di server, è in disaccordo con ciò che afferma l'OCSE: né un sito web né un server possono costituire una sede fissa di affari attraverso cui l'attività economica viene svolta, e dunque, essi non possono configurare l'esistenza di una stabile organizzazione, indipendente dal fatto che il server sia di proprietà, noleggiato o altrimenti a disposizione dell'impresa<sup>40</sup>.

È necessario cercare di risolvere l'impasse che resta sulla stabile organizzazione nel commercio elettronico, e qualunque divergenza di pensiero tra ogni singolo Stato e l'OCSE. Quale sarebbe una possibile soluzione per risolvere il problema della intangibilità e della fissità sul sito web?

Per cercare di risolvere questa questione anche la dottrina esprime la sua opinione sul tema. Essa ha notato che nel caso vengano considerati nel commercio elettronico solo quelle fattispecie aventi caratteristiche fisiche tipiche delle stabili organizzazioni materiali, si otterrebbe una ingiustificata esclusione per quelle fattispecie che di fatto operano in un mercato ma non sono ivi localizzate tramite un server.

Leo<sup>41</sup> afferma che : *“ Escludendo la possibilità di considerare il sito web come stabile organizzazione si consente, soprattutto per quanto riguarda il commercio di prodotti digitalizzabili, ad un impresa di operare sul mercato di un dato paese localizzando il server in un paese diverso, magari a fiscalità privilegiata. Ciò potrebbe portare a ritenere che, soprattutto nell'ipotesi del commercio elettronico diretto, il sito web possa essere considerato come l'equivalente virtuale di una struttura commerciale. In questa prospettiva si potrebbe arrivare a configurare anche il sito web come stabile organizzazione anche in assenza del requisito di materialità. Questa interpretazione può essere assunta solo attraverso un' interpretazione estensiva del significato dell' espressione “sede fissa di affari”, ispirata dalle caratteristiche del commercio elettronico e volta a superare il legame tra il concetto di stabile organizzazione materiale e il connotato della fisicità”.*

---

<sup>39</sup> Paola F., Commercio elettronico e stabile organizzazione alla luce delle norme sulle CFC, in Corriere Tributario, 31/2001, p.2337

<sup>40</sup> Sfondrini A., Piacentini V., Fisco : Panorama Internazionale in Commercio Internazionale, 18, 2000 p.31

<sup>41</sup> Leo M., Le imposte sui redditi nel testo unico , Giuffrè Editore , Milano 2007, p. 2415

Il server<sup>42</sup>, in linea generale, viene considerato come stabile organizzazione, in quanto apparecchiatura automatica, stabilmente localizzata in un dato luogo.

L'attribuzione di sede fissa relativa al server, si fonda sulla movimentazione in concreto dello stesso e non sulla sua facilità di spostamento<sup>43</sup>. Allo scopo di configurare questa caratteristica, occorre che il server si trovi nello stesso luogo per un tempo sufficientemente lungo per poterlo considerare fisso. Per quello che riguarda il profilo temporale del requisito di fissità, la dottrina si è manifestata<sup>44</sup> con la applicazione della regola del paragrafo 3 dell'articolo 5 del Modello OCSE, ai sensi del quale i cantieri di costruzione e montaggio costituiscono una stabile organizzazione nel caso in cui la loro durata si protragga oltre i dodici mesi.

Un punto fondamentale per verificare l'esistenza di una stabile organizzazione consiste nello stabilire se ed entro quali limiti sia importante l'intervento dell'uomo nella gestione e manutenzione del server. Il Commentario all'art.5 afferma che è ipotizzabile una stabile organizzazione consistente in un macchinario automatico, la cui gestione da parte del personale dell'impresa sia limitata all'installazione, alla gestione, alla configurazione ed alla manutenzione<sup>45</sup>.

Per contro, esiste anche giurisprudenza che giunge a conclusioni molto differenti, e secondo la quale ai fini della identificazione di una stabile organizzazione è necessaria la presenza permanente e contemporanea sia di mezzi tecnici che di personale<sup>46</sup>.

Nel caso del server si ammette che non è indispensabile la presenza umana, un server può costituire una stabile organizzazione, anche se questa non ha dipendenti che operano nel territorio dello stato in cui il server è localizzato.

In particolare il server, in quanto “elaboratore collocato fisicamente in un determinato luogo” è stato riconosciuto idoneo a costituire una sede fissa di affari e conseguentemente una stabile organizzazione con le seguenti condizioni :

---

<sup>42</sup> Server : macchinario, entità materiale sita in un determinato luogo; può essere considerato una “sede d'affari” per la società che lo utilizza.

<sup>43</sup> Massimo M., Il server come stabile organizzazione in *Fiscalità Internazionale*, 6/2007 p.486; Così anche Commentario OCSE 42.4 “*L'equipaggiamento informatico in una data location può costituire una stabile organizzazione solo se integra i requisiti di fissità. Nel caso del server, ciò che rileva non è la possibilità che il server sia mobile, ma se in concreto esso venga mosso. A fine di costituire una sede fissa d'affari, un server necessiterà di essere situato in un determinato posto per un arco temporale sufficiente a diventare fisso ai sensi del paragrafo 1*”

<sup>44</sup> Corasaniti G., *Profili fiscali del commercio elettronico*, AAVV, Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina (a cura di Rossello C., Finocchiaro G, Tosi E.) Torino, 2003 pag 457

<sup>45</sup> Ad esempio, un distributore automatico di gettoni può essere considerato una stabile organizzazione.

<sup>46</sup> Corte di giustizia europea, Berkolr Causa C-168/84 del 4 luglio 1985



- a) stabilità in un determinato luogo per un periodo di tempo sufficiente a tal fine ;
- b) possibilità da parte dell'impresa di esercitare in tutto o in parte la propria attività attraverso l'uso dello stesso;
- c) l'attività esercitata non abbia natura preparatoria o ausiliaria.

### ***1.2.2. Il requisito dello svolgimento della attività d'impresa tramite la sede fissa d'affari***

Nella prospettiva OCSE solo il server, in quanto costituente attrezzature automatica, può soddisfare i requisiti minimi di fissità e materialità richiesti dal Modello OCSE per essere considerato una sede fissa di affari.

Lo svolgimento di tutto o parte della propria attività per mezzo della sede fissa di affari, con riferimento alla relazione che intercorre tra il server e l'attività dell'impresa non residente, a tal fine occorre distinguere tra ISP e ICP.

Nel caso dell'ISP, l'attività imprenditoriale consiste proprio nell'amministrazione e manutenzione dei server, propri e altrui, anche per consentire la visualizzazione dei siti sulla rete. Pertanto, è evidente che il server è situato in uno Stato diverso di quello in cui l'ISP è fiscalmente residente, esso costituirà senz'altro una sua stabile organizzazione.

Nel caso del ICP, occorre invece distinguere a seconda che questi eserciti l'attività commerciali avvalendosi di server gestiti da un ISP sul quale il suo sito web viene ospitato grazie ad un contratto di web hosting, oppure utilizzi un sito web installato su server di proprietà, detenuto a titolo di localizzazione o comunque "*at disposal*"<sup>47</sup>. Il commentario ha esaminato le due ipotesi.

Nella prima, l'OCSE ha ipotizzato che l'ICP che non abbia alcun potere di "controllo" sul server, laddove tale espressione viene intesa come comprensiva di una serie di attività che vanno dall'installazione, alla manutenzione, all'aggiornamento hardware e software, fino al controllo di accesso alla Rete. In tale ipotesi, in base che il sito web abbia una natura immateriale, si è esclusa l'esistenza di una stabile organizzazione.

---

<sup>47</sup> Avolio D.; Ruggiero P., Le proposte di modifica al commentario OCSE sulla stabile organizzazione, in Corriere Tributario, 15/2012,p.112

In questa fattispecie il sito è utilizzato mediante un contratto di web hosting con cui l'ISP ospita sul proprio server i dati disposti dell'ICP, che ha accesso tramite un software. Per l'OCSE, benché il compenso corrisposto all'ISP sia un genere commisurato allo spazio occupato dal sito web sul server, il contratto non attribuirebbe dei diritti di gestione diretta sul server o parte di esso, per cui si esclude che esso sia configurabile come sede fissa cui ricollegare una Stabile organizzazione materiale<sup>48</sup>.

In una seconda fattispecie, il Commentario suppone che l'ICP abbia invece il server "at disposal", cioè il "controllo" nei termini già esposti a prescindere dal titolo che lo legittima. In questo caso il combinarsi del sito web e del server nel quadro dell'attività d'impresa potrebbe dar luogo ad una stabile organizzazione del ICP<sup>49</sup>.

### ***1.2.3. L'eventuale configurabilità del ISP come stabile organizzazione***

Dopo aver affrontato il tema della stabile organizzazione materiale nel commercio elettronico, il Commentario si è spinto oltre, cercando di verificare se sia possibile parlare anche di una "**stabile organizzazione personale**" nel caso del commercio elettronico.

In particolare l'OCSE ha cercato di capire se l'ISP sia considerabile come stabile organizzazione personale dell'ICP, ovvero se esso possa esser inquadrato come oggetto dell'art. 5, par. 5 del Modello OCSE, il quale affronta il problema delle persone che svolgono delle attività per conto dell'impresa non residente, nelle quali dispongano di poteri contrattuali che vincolano quest'ultima.

---

<sup>48</sup> Paragrafo 42.3 del Commentario all'art. 5

<sup>49</sup> Galli C., Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione, in Rivista di Diritto Tributario, 2000, IV, p.122

Nonostante numerose discussioni, non si è riusciti ad inquadrare l'ISP<sup>50</sup> come Stabile Organizzazione Personale, poiché il server non costituisce una “**persona**” nel senso individuato dal art. 5, par. 5 del Modello OCSE , ed i contratti non sono conclusi tramite l'ISP ma per mezzo del sito web.

L'OCSE ha anche valutato la possibilità che un provider di servizi Internet possa costituire un “**agente dipendente**” di una società che offre i propri servizi nel territorio dello Stato attraverso il provider. In tal caso l'ISP potrebbe essere considerato la stabile organizzazione dell'impresa non residente. Tuttavia anche questa ipotesi è naufragata, poiché l'ISP non è legittimato a concludere contratti per conto dell'impresa.

Si noti, inoltre che, poiché il server ospita numerosi siti web di proprietà di imprese diverse, l'ISP che lo gestisce ha dal punto di vista pratico il potere di concludere abitualmente contratti per conto delle imprese non residenti a cui i siti web appartengono; in tale modalità di azione esso sicuramente non agisce nel quadro ordinario della propria attività, che prevedrebbe solo azioni di controllo e manutenzione sul server stesso. In tal senso l'ISP potrebbe essere considerato “**agente indipendente**”.

Approfondendo le tematiche di cui sopra, riguardanti la relazione intercorrente tra l'attività di "web hosting" dell'ISP e l'ICP, è interessante esaminare una casistica che assume sempre maggiore importanza e diffusione. Si tratta del caso in cui la società che fornisce i servizi di gestione e/o manutenzione del server e quella del cliente appartengano allo stesso gruppo multinazionale e stipulino un contratto di outsourcing<sup>51</sup>: in tale prospettiva l'ISP è l' **outsourcer** e l'azienda cliente è l' **outsourcee**.

Sempre più spesso nella società outsourcer è la partecipazione societaria dell'azienda outsourcee. In questo caso, benché l'outsourcee controlli totalmente la società outsourcer ed abbia in genere la proprietà dei server, la netta differenza tra le attività di sviluppo, gestione e controllo svolta dall' outsourcer , con grande autonomia, e la normale attività lavorativa dell'outsourcee spingono a ritenere che i server non siano realmente "a totale disposizione" di quest'ultima. Pertanto, anche se tramite tali server la società outsourcee svolge un ciclo commerciale completo, essi non sono comunque configurabili come sue stabile organizzazione materiale.

Per contro, se tali server sono situati in uno Stato diverso da quello in cui l'outsourcer ha la residenza fiscale, essi potrebbero essere ritenuti stabile organizzazione

---

<sup>50</sup> Massimo M., Il server come stabile organizzazione, in *Fiscalità Internazionale*, 6/2007, p.486

<sup>51</sup> Valentino D., La fornitura di servizi informatici e l'informatizzazione delle imprese, in *aavv*, *Manuale di diritto dell'informatica*, a cura di Valentino D., Napoli 2011

materiale di quest'ultima perché il contratto è comunque idoneo a consentire a tale impresa lo svolgimento della sua principale attività, che è appunto la gestione e l'ottimizzazione delle attività dei server altrui.

Inoltre l'outsourcer (committente) non sarebbe considerabile come agente dipendente dell'outsourcee in relazione alle transazioni telematiche concluse grazie ai siti web caricati sui server di proprietà dell'outsourcee che amministra., poiché l'outsourcer è infatti privo del potere di concludere contratti per conto di quest'ultima <sup>52</sup>.

#### ***1.2.4. La natura preparatoria o ausiliare, le ipotesi in cui non è applicabile una stabile organizzazione sul ambito di commercio elettronico***

Verificata l'esistenza degli elementi costitutivi della stabile organizzazione alla luce di quanto stabilito in via generale dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE, occorre ora verificare quando lo svolgimento di attività rientranti nell'ambito del commercio elettronico abbia natura meramente ausiliaria o preparatoria.

Esclusa la materialità del sito web e dunque la sua idoneità a costituire stabile organizzazione, l'OCSE ha ristretto la sua verifica alla tipologia di operazioni svolte tramite un server.

Il commentario al paragrafo 4 del citato art. 5 individua come ausiliarie o preparatorie le attività finalizzate a consentire tecnicamente la comunicazione tra fornitori e clienti, la pubblicità di beni o servizi, la trasmissione di informazioni tramite un server "gemellato" per finalità di sicurezza ed efficienza, la raccolta di dati di mercato per le società e la fornitura di informazioni. Si è osservato che l'elencazione si incentra pressoché soltanto sulle attività proprie dell'ICP, e poiché nel documento OCSE si esclude che l'ICP abbia una stabile organizzazione in uno Stato per il mero fatto di avere concluso un contratto di *web hosting* con un ISP situato in detto Stato, se ne è capito che l'elencazione acquista rilievo solo quando l'ICP ha anche il controllo della gestione del server (a titolo di proprietà o locazione) <sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> La Commara U.; Mora M., Un punto di situazione sulla configurabilità della stabile organizzazione nel cyberspace, in il fisco n.9 del 4 marzo 2002, p.1-1276

<sup>53</sup> Galli C., Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione, in Rivista di Diritto Tributario, 2000, IV, pag 129

Tra le attività che non hanno natura preparatoria ed ausiliaria vengono fatte rientrare non solo quelle che costituiscono una parte essenziale e significativa dell'attività d'impresa nel suo insieme (come nel caso già prospettato del server per l'ISP), ma anche lo svolgimento tramite il server di funzioni chiave, ossia di funzioni che assumono un ruolo così centrale per la società che, ove si verificassero le condizioni viste in precedenza che potrebbero qualificare il server come una base fissa d'affari, potrebbe presumersi l'esistenza della stabile organizzazione.

Si è tuttavia osservato che non è agevole individuare le "funzioni chiave", come attesta il fatto che alcuni Stati ritengono rientri sempre tra esse la vendita svolta attraverso un server, mentre altri, basandosi sulle modifiche apportate all'articolo 12 del modello OCSE in tema di software sostengono che il mezzo di comunicazione utilizzato nella vendita, telematico o meno, non dovrebbe influire sulle modalità di tassazione. In particolare, la stabile organizzazione sorgerebbe solo se l'intera transazione (dal momento della conclusione del contratto sino al pagamento e alla consegna del bene, costituito da software, testi, brani musicali, filmati, ecc.) fosse gestita interamente e in modo automatico dal medesimo server, il che si realizza solo nel commercio on line.

Un profilo che assume particolare rilevanza nell'ambito del commercio elettronico è la configurabilità come stabile organizzazione del server in cui sono immagazzinati dati da parte di un'impresa che abbia ad oggetto la "vendita di informazioni".

La posizione espressa nel Commentario all'art. 5 è in linea con l'idea secondo cui occorre verificare se la raccolta di informazioni sia o meno parte essenziale dell'attività dell'impresa non residente, poiché in tal caso il concorso dei residui elementi costitutivi della basic rule consente di individuare nel caso di specie una stabile organizzazione.

È stata avanzata l'idea che sia configurabile una stabile organizzazione qualora l'attività esercitata nel territorio dello Stato non abbia natura ausiliaria e il server sia di proprietà dell'impresa non residente. In realtà, occorre pur sempre individuare l'oggetto dell'attività svolta dall'impresa non residente nello Stato della fonte e la correlazione di tale attività con quella svolta tramite il server.

È pertanto condivisibile l'orientamento dell'OCSE quando afferma che mentre per un ISP l'utilizzo di un server rientra sempre nell'attività principale (poiché si è in presenza di beni che identificano l'oggetto stesso della sua attività d'impresa), per le altre imprese il suo uso costituirà un'attività preparatoria o ausiliaria se utilizzato solo per ospitarvi un sito tramite il quale siano svolte esclusivamente attività riconducibili

alla pubblicità, alla divulgazione di informazioni, all'esposizione del catalogo, mentre dovrà escludersi tale natura ove il server sia utilizzato per ospitarvi un sito tramite il quale siano svolte le funzioni tipiche relative alla vendita, ossia la stipula dei contratti, la gestione dei pagamenti e la consegna telematica dei prodotti digitali <sup>54</sup>

Nello schema che segue si riassumono i concetti sopra esposti <sup>55</sup>.

	<b>E' STABILE ORGANIZZAZIONE</b>	<b>NON E' STABILE ORGANIZZAZIONE</b>
<b>Sito Web</b>	-	<b>X</b>
<b>Server</b>	<p style="text-align: center;"><b>X</b></p> <p style="text-align: center;">-In caso di esistenza per un tempo illimitato</p> <p style="text-align: center;">oppure</p> <p style="text-align: center;">- In caso di esistenza per tempo sufficiente ad esser considerato Sede Fissa d'Affari e Svolge le Funzioni Principali e rilevanti dell'impresa</p>	<p style="text-align: center;"><b>X</b></p> <p style="text-align: center;">- In caso di esistenza per un tempo limitato</p> <p style="text-align: center;">oppure</p> <p style="text-align: center;">-In caso di svolgimento di sole attività ausiliarie o preparatorie</p>
<b>Internet Service Provider</b>	<p style="text-align: center;"><b>X</b></p> <p style="text-align: center;">Può originare una stabile organizzazione personale se si configura come agente dipendente dell'impresa, agendo in nome di questa (eccezione)</p>	<p style="text-align: center;"><b>X</b></p> <p style="text-align: center;">se si configura come agente indipendente</p>

<sup>54</sup> OCSE , punto 42.9 del Commentario all'articolo 5

<sup>55</sup> Lo schema è tratto, con alcuni adattamenti , da Santacroce B.; Ficola S., L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica , Maggioli editore, II ed. Santarcangelo di Romagna, 2010

## Capitolo II – Imposizione IVA sul commercio elettronico

Nel commercio elettronico fin dall'inizio, una delle questioni più controverse in materia di fiscalità riguarda l'applicazione delle regole IVA alle operazioni di commercio elettronico diretto.

Con lo sviluppo del commercio elettronico, la normativa IVA ha cambiato il principio di imposizione, passando da una imposizione nel luogo di utilizzo a una tassazione del luogo del committente.

La Sesta Direttiva 77/388/CE è stata immersa nell'ordinamento italiano all'art. 1 del DPR 633/72 base dell'applicazione della imposta “sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”.

La principale caratteristica del IVA consiste nel fatto che questa imposta incide sul valore aggiunto di ogni operazione. L'IVA soltanto aggrega il valore aggiunto di ogni una delle operazione che fa parte del processo produttivo, e non il valore totale di ogni una di queste. L'obiettivo della incidenza del IVA soltanto sul il valore aggiunto di ogni operazione è chiaro. Visa assicurarsi che indipendente del numero di operazioni della attività produttiva, il carico ad essere supportato per i consumatori sia la stessa.

Le operazioni rilevanti ai fini IVA esistono soltanto quando sono presenti tutti i presupposti di imposizione : il presupposto oggettivo, il presupposto soggettivo e il presupposto territoriale. Insieme al profilo oggettivo e soggettivo quello territoriale costituisce quindi uno dei tre profili su cui si fonda il presupposto del'IVA<sup>56</sup>.

Questi presupposti si identificano se le operazioni sono soggette ad imposta (operazioni imponibili), ma anche le altre operazioni rilevanti ai fini IVA, che pur non rientrando nel campo di applicazione dell'imposta (in quanto non imponibili o esenti) producono altri effetti sul piano formale. In mancanza di uno degli elementi costitutivi suddetti, l'operazione si considera fuori campo o esclusa.

---

<sup>56</sup> Baggio R., Il principio di Territorialità ed i limiti alla potestà tributaria, ed. Giuffrè Milano 2009

Nel sistema IVA una questione che assume particolare importanza è il presupposto oggettivo, relativa alla qualificabilità come cessione dei beni o prestazione di servizi nel trasferimento di prodotti smaterializzati tramite mezzi elettronici.

Il presupposto oggettivo si verifica quando si tiene una cessione di beni o una prestazione di servizi.

Il presupposto soggettivo si verifica quando l'operazione di prestazione di servizio o cessione di beni è svolta nell'ambito di un'attività di impresa o nell'esercizio di arte e professione. L'individuazione di questo presupposto, non emergono particolari specificità da attribuirsi al fatto che si operi tramite internet.

Come già menzionato, un'operazione è imponibile IVA quando oltre ad avere il presupposto oggettivo e soggettivo, sussiste anche il presupposto territoriale dove esse deve collocarsi nel territorio dello stato, in base a criteri di collegamento territoriale individuati dalla legge. Il presupposto territoriale viene verificato secondo criteri differenti a secondo si tratti di una prestazione di servizio o una cessione di beni.

La normativa IVA effettua una distinzione di base tra cessione di beni e prestazione di servizi, la quale rileva, insieme ad altri elementi come la nazionalità e lo status dei soggetti che intervengono nell'operazione, ai fini della localizzazione dell'operazione è quindi dell'applicabilità del tributo.



## **1. Come qualificare le operazioni di commercio elettronico diretto: cessione di beni o prestazione di servizio?**

Uno dei problemi nell'ambito della imposizione IVA è la corretta qualificazione dell'oggetto delle operazioni tra cessione di beni o prestazioni di servizi.

Un esempio più illustrativo di queste difficoltà incontrate in sé è determinare in che maniera corretta i prodotti telematici al fine della imposizione sono i beni disponibili in formato digitale, ma che prima dell'internet non si metteva in dubbio la sua fisicità (software, libri, musiche) perché prima erano composti anche di un supporto fisico.

Nell'ambito del commercio elettronico diviene di prioritaria importanza individuare i presupposti impositivi IVA in conseguenza delle loro variazioni in rispetto alle operazioni compiute secondo i tradizionali canali di vendita.

Nell'ambito dell'imposizione indiretta, la tassazione del commercio elettronico presenta due grandi problemi. Il primo è quello che si rifà alla territorialità delle operazioni. Il secondo consiste nella qualificazione delle operazioni che coinvolgono beni e prodotti dematerializzati, nelle operazioni on-line.

Della problematica che coinvolge la qualifica delle operazioni on-line come prestazione di servizi o cessione di beni, è importante evidenziare che, determinati beni hanno subito, con lo sviluppo delle nuove tecnologie, un processo conosciuto come dematerializzazione. In questo modo, oggi non soltanto possiamo incontrare libri, software con un supporto fisico, perché gli stessi esistono anche nel formato intangibile.

In sede IVA le locuzioni "cessioni di beni" e "prestazioni di servizi" svolge la funzione di identificare e qualificare le forme tramite le quali si produce la ricchezza. Gli articoli 2 e 3 del DPR<sup>57</sup> distingue espressamente le due situazioni, propone una definizione di natura classificatoria.

Le indicazioni del DPR 633/72 inducono, più che eliminare, una certa confusione, anche serve certamente a individuare l'operazione compiuta dal contribuente. Al di là del criterio distinto coincidente con l'identificazione dell'attività (*dare o fare*) che si ritiene che tendenzialmente alla cessioni di beni, regolamentate dal art.3,

---

<sup>57</sup> Centore P., Qualificazione delle operazioni : Le prestazioni di servizi, in Corriere Tributario, 19/2001,p.1418.

corrispondono contratto aventi ad un oggetto *dare*, mentre alla prestazioni negozi aventi a oggetto un *facere* <sup>58</sup>.

La Sesta Direttiva 77/388/CE qualifica in suo art. 5 le cessioni di beni come: “ il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario ”. Continua poi, definendo le prestazioni di servizi all’ art. 6 precisando che questi possono esistere tra l’altro : “in una cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo”.

Possiamo pensare così, che nella definizione comunitaria, sembra comprendere nelle prestazioni di servizi le cessione dematerializzate tramite internet.

Analizzando queste definizione della normativa Comunitaria, si può pensare in una divisione tra di loro, la cessione del bene e la prestazione di servizio, con l’esistenza o no di un supporto fisico.

Differenziare entrambi operazioni, con tranquillità, era possibile prima della nascita del commercio elettronico e del fenomeno di dematerializzazione .

La corretta distinzione è un problema agli effetti della tassazione IVA.

In questo senso la dottrina: *"El comercio electrónico plantea un serio problema en la distinción entre bienes y servicios. La legislación comunitaria en materia de IVA obliga a realizar esta distinción, siendo el fundamento para la misma la existencia, o no, de un elemento físico. Sin embargo, los productos digitalizables son en si mismos productos y no servicios, aunque carezcan de soporte físico. El mayor problema se debe a que el mantenimiento de la actual distinción sobre la base del elemento físico puede conllevar importantes distorsiones vinculadas a los medios de distribución empleados."*<sup>59</sup>

Il presupposto oggettivo dell’ IVA, si verifica quando si è in presenza di una cessione di beni o una prestazione di servizi.

L’inquadramento di tale presupposto oggettivo nelle transazioni di commercio elettronico diretto è particolarmente problematico. I beni virtuali o digitalizzati con trasferimento diretta nelle reti informatiche sono l’oggetto di queste transazioni. La difficoltà percepita è qualificare fiscalmente la cessione dei beni immateriali (libro, musica, software, ecc.) senza incorporarlo in un supporto fisico. C’era la preoccupazione nella dottrina di trattare ugualmente tali operazioni “identiche”, o che

---

<sup>58</sup> Lupi R., Diritto Tributario Speciale – La determinazione giuridica della capacità economica, ed Giuffrè, Milano 2007

<sup>59</sup> Hortalà J.; Roccatagliata F.; Valente P., La fiscalidad del comercio electrónico, 1ed, CISS Praxis, Valencia 2000

sia una canzone in cd-rom o che sia scaricata da internet. Un trattamento differente tra identiche transazioni nel commercio tradizionale e nel commercio elettronico poteva recare un vantaggio a una di queste.

L'implicazione di una corretta individuazione del requisito oggettivo è importante in relazione al momento impositivo ai fini IVA che varia quando si tratta di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

La Commissione Europea nella sua Comunicazione Com (1998) 374, ha dichiarato che nell'ambito IVA i prodotti ordinati e consegnati tramite internet, con la "cessione virtuale" devono essere considerati prestazioni di servizi: *"un'operazione il cui risultato è che un prodotto viene messo a disposizione del destinatario in forma digitale tramite una rete elettronica va trattata, ai fini IVA come prestazione di servizi."* Tutti i prodotti digitalizzati, smaterializzati, trasmessi on-line dovrebbero essere qualificati come prestazione di servizio ai fini IVA <sup>60</sup>.

Il trattamento fiscale è diverso a seconda che la vendita abbia come oggetto beni materiali o immateriali.

È importante e fondamentale la distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi nel commercio elettronico perchè hanno come oggetto :

a) I beni materiali quando riguardano al commercio elettronico indiretto (*off-line*), nell'ambito del commercio elettronico indiretto abbiamo una cessione di beni, l'ordine e il pagamento avvengono on-line ma la consegna avviene fisicamente attraverso canali postali essendo considerata come un acquisto a distanza.

b) I beni immateriali o digitalizzati quando riguardano il commercio elettronico diretto invece anche la consegna è fatta tramite internet, si determina la prestazione di servizio.

---

<sup>60</sup> Armella S., Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico, in *Diritto Pratica Tributaria*, LXX, 1999

## **2. Quali sono gli effetti fiscali della dematerializzazione del bene ceduto nella trasmissione tramite mezzi elettronici?**

Le nuove forme economiche e tra questi il commercio elettronico, impongono all'interprete la verifica dell'adattabilità del proprio ordinamento giuridico alla realtà. È infatti, innegabile che i concetti fondamentali del diritto tributario siano stati elaborati in relazione ad un commercio formato essenzialmente da transazioni tra presenti con oggetti dotati di un ben determinata soglia di riconoscibilità sensoriale. È necessario stabilire l'esistenza e l'utilità delle categorie tributarie tradizionali in conseguenza di cambiamenti economici di grande dimensioni operando scelte possibilmente chiare tra l'evoluzione dei principi esistenti e elaborazione di nuove forme giuridiche<sup>61</sup>.

Esiste una grande difficoltà di individuare il bene oggetto dei contratti on-line.

Nel commercio elettronico diretto il bene oggetto della transazione si smaterializza. La trasmissione telematica, realizzata attraverso la digitazione produce il distacco del bene dalla materia : il bene diventa incorporeo, immateriale. In via telematica può essere trasmesso solo ciò che si può digitalizzare (software, musiche, immagine, films, libri, disegni, ecc). Dove la consegna del bene smaterializzato o sia la prestazione del servizio, attraverso la trasmissione telematica si ceda un bene o si presti un servizio avviene direttamente al computer dell'acquirente.

Con questo il commercio elettronico porta anche alla disintermediazione dei rapporti tra gli aziende e i consumatori, portando a delle transazione anche di aziende che non sono presenti sul territorio nazionale.

L'analisi della modalità di scomposizione e dei concetti fiscali delle transazioni commerciale tramite internet, particolarmente sul quelle laddove i beni viaggiano scomposti in bit, sono necessarie alla luce dell'evoluzione economica.

L'internet rappresenta un paradigma della perdita di fisicità coesistente alle economie moderne ora che il bene oggetto della transazione si smaterializza staccandosi dalla materia<sup>62</sup>.

La dematerializzazione del bene, ha comportato la consegna all'acquirente di beni per il trasferimento dei quali dove prima era necessario un supporto materiale. La

---

<sup>61</sup> Marengo E., Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico, a cura di Rinaldi R., La fiscalità del commercio via internet : Attualità e prospettive, Torino, G. Giappichelli, 2001

<sup>62</sup> Valente , Ipotesi di tassazione del reddito transazionale in Internet

cessione di beni nel commercio elettronico crea una dematerializzazione anche degli scambi.

La dematerializzazione è la conversione di prodotti e documenti in bit. Significa trasformare il bene materiale (che si caratterizza per la corporeità necessaria a renderlo immediatamente riconoscibile, trasmissibile e utilizzabile) in una “misura digitale” il bit.

La digitalizzazione è la conversione di prodotti e informazioni in bit. Sul internet possono essere aggregati, copiati e venduti in tempi brevi e a costi molto ridotti i prodotti di un'attività creativa (brani musicali, libri, immagini, ecc) o effettuate delle prestazioni di servizi .

Questa è la definizione di dematerializzazione o smaterializzazione dei beni.

Il documento dematerializzato rappresenta una delle conseguenze più evidenti e rilevanti della società dell'informazione, e costituisce un'importante soluzione di continuità con il precedente sistema di rapporti sociali che ha importanti ricadute di natura economica (riduzione degli oneri di processo, maggiore trasparenza, maggiore velocità nel perfezionamento delle operazioni di cui il documento costituisce espressione).

La dematerializzazione indica la trasformazione del documento materiale (che si connota per la concretezza necessaria a renderlo immediatamente riconoscibile, trasmissibile e utilizzabile) in una misura digitale che può essere prodotta, riconosciuta e interpretata quale documento solo tramite strumenti idonei a renderlo intellegibile ai sensi umani e che ne garantiscono il rispetto dei requisiti richiesti di volta in volta per il suo utilizzo.

La dematerializzazione, la digitalizzazione, dei documenti è un processo che comporta che le operazioni che a vario titolo intervengono tra due o più soggetti (la stipula di contratti, l'adempimento o l'assunzione di obbligazioni, l'effettuazione di incassi, ecc.) e, più in generale, quelle consistenti nella formazione di atti aventi rilevanza giuridica, hanno luogo con il solo supporto telematico e/o informatico per l'acquisizione degli elementi costitutivi, l'elaborazione, l'archiviazione, il trasporto e la conservazione, con pieno valore tra le parti e verso i terzi.

I beni immateriali e i beni (documenti digitali o dematerializzati) che ad una superficiale ricostruzione si presentano associati da una connotazione esteriore ed intuitiva quella della intangibilità o della immaterialità in senso atecnico, intesa come

impossibilità di averne una percezione fisica se non (nel caso dei beni e dei documenti dematerializzati) attraverso l'intermediazione della tecnologia digitale.

Tale assimilazione viene talvolta basata su una malintesa interpretazione del diritto romano che si collega al noto passaggio delle Institutiones in cui Gaio afferma che *"Incorporales sunt que tangi non possunt"* <sup>63</sup>.

Spesso in dottrina e in documenti giuridici di istituzioni internazionali che si parla del commercio elettronico e si intuisce che non vi è una chiara distinzione tra la digitalizzazione dei beni e il procedimento di trasmissione telematica da un lato e i beni immateriali dall'altro, suscettibile di portare a erroneamente potano a conclusioni discordanti .

Il profilo negativo del bene immateriale, ossia la mancanza di una percepibilità immediata della cosa tramite i sensi o della sua determinabilità fisica, è solo uno dei termini della distinzione tra cosa materiale e immateriale che da sola non è idonea a definire la reale identità fenomenica di quest'ultima, connotata dal fatto di essere nella sua essenza bene intellettuale.

Tra l'altro, se è vero che il libro, il film o il brano musicale oggetto di transazione telematica costituiscono estrinsecazione della proprietà intellettuale, oggetto del rapporto contrattuale non è quasi mai (almeno attraverso il canale telematico, salvo casi particolari, quali la cessione del software personalizzato) il trasferimento del diritto sul bene immateriale, totale o parziale (il diritto di sfruttamento economico), ma la fruizione del singolo esemplare in cui tale bene si esteriorizza.

La sovrapposizione di bene digitale e bene immateriale porta il legislatore ad adottare soluzioni che sacrificano la coerenza del disegno impositivo alla necessità di superare i problemi pratici e concettuali che sorgono nell'ambito del commercio telematico. La realtà digitale esprime due diversi aspetti: il bene digitale in sé (in quanto esemplare dotato di una sua autonoma valenza economica e giuridica) e la forma digitale, che costituisce il contenente (o, se si preferisce, la modalità di estrinsecazione)

---

<sup>63</sup> Marellò E., Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico, in Rivista di Diritto Tributario, vol. IX 1999, nota 14:

La distinzione tra res corporales e incorporales deriva da un passo di Gaio (Gai 2.14), replicato in I. 2, 2, 1-2:

*"Quaedam praeterea res corporales sunt, quaedam incorporales. Corporales eae sunt, quae sui natura tangi possunt: veluti fundus, homo, vestis, aurum, argentum et denique aliae res innumerabiles.*

*Incorporales autem sunt, quae tangi non possunt, qualia sunt ea, quae in iure, consistunt: sicut hereditas, usufructus, obligationes quoquo modo contracte".*

La dottrina giuridica adotta la classificazione che proviene dal Diritto Romano che distribuisce i beni in due grandi gruppi: quello delle cose corporee e quello delle cose incorporee, che ha come premessa la possibilità di essere toccate o no.

del bene immateriale (la creazione intellettuale tutelata). E proprio la modalità di estrinsecazione del bene immateriale nel formato digitale comporta talvolta deviazioni dal regime fiscale che usualmente è previsto per le operazioni di trasferimento del diritto sul bene immateriale nel commercio off line e difficoltà nell'individuazione della natura dell'operazione e del diritto realmente trasferito.

### **3. Le operazioni IVA sui servizi prestati tramite mezzi elettronici**

#### ***3.1. La complessa evoluzione della normativa IVA sul contesto del commercio elettronico***

A livello comunitario era diventato evidente la necessità di una riforma normativa che potesse operare il cambio tra le caratteristiche tradizionali e quelli digitali, data la fase iniziale in cui si trovava il commercio elettronico in crescente e rapida evoluzione. In effetti, tale riforma avrebbe dovuto condurre ad una normativa che garantisse la sicurezza giuridica e lo sviluppo delle transazioni commerciali, introducendo una minima pressione fiscale indiretta per le parti contraenti e utilizzando e promuovendo i mezzi elettronici nei rapporti tra amministrazione tributaria e il contribuente, come l'assistenza reciproca tra gli Stati membri.

La posizione più coerente ad essere presa consisteva nel mantenimento delle attuali figure impositive fondamentale, poiché la normativa si limitava al ambito di questioni specifiche che consentissero il corretto adattamento di imposte esistenti alle nuove realtà emergenti nel ambito del commercio elettronico.

Questi provvedimenti si sono rivelati limitativi e poco efficaci, come ha rilevato il Comitato Economico Sociale “il commercio elettronico fa parte di una trasformazione profonda della società e del funzionamento delle imprese, creando nuovi problemi nel sistema fiscale”.

Come già sottolineato, le imposte che incidono sul commercio elettronico sono quelle che ricadono sul commercio in generale e cioè, sono sia le imposte sul reddito, sia le imposte che incidono sulle transazioni economiche.

Prima di analizzare le problematiche esistenti nel ambito IVA, conviene evidenziare :

Essendo il commercio elettronico un fenomeno soggetto ad una costante e rapida evoluzione, esso con frequenza tende a sviluppare problemi fiscali che nella maggior parte dei casi non hanno soluzione normative specifiche.



Tutti i problemi relativi alla tassazione del commercio elettronico possono essere reindirizzata a una diminuzione delle entrate che possono comportare l'uso di nuove tecnologie nelle relazioni commerciali.

Dal punto di vista tributario la maggior parte degli aspetti di conflitti del commercio elettronico si concentrano nel ambito della fiscalità internazionale, che si concentra principalmente sulle tassazione del reddito e del consumo (IVA).

Il commercio elettronico ha sollevato molti problemi nella imposizione IVA, che impattano essenzialmente sulla classificazione delle operazioni che li riguardano cui bene e servizi, così come difficile è identificare il luogo della operazioni in cui eseguire la tassazione; di qui nasce un intenso dibattito circa la possibilità della Unione Europea di stabilire una norma extraterritoriale.

Nonostante, questo l'IVA era l'imposta già esistente, più adatto al commercio elettronico, indipendentemente dal mezzo di comunicazione o dalla formula commerciale utilizzata, ed indipendentemente alle consegne di beni e delle prestazioni di servizi eseguite nel ambito comunitario, così come l'importazione di beni e prestazioni di servizi effettuate dalle imprese al di fuori della Unione Europea.

Una delle più importanti considerazioni dell'Unione Europea, come evidenziato nella Com (98)374, è la Neutralità dell'Imposizione, intesa quale previsione di regimi *fiscali indipendenti dalla forma di commercio* usata (***Neutralità rispetto alla Forma di Commercio***) e che garantisca un'uniformità di trattamento per i beni e servizi acquistati all'interno e all'esterno del territorio dell' Unione (***Neutralità rispetto alla Territorialità del Commercio***).

Per quel che riguarda la ***Neutralità rispetto alla Forma di Commercio***, una probabile violazione del principio di neutralità è rappresentata ad esempio, secondo il mio punto di vista, dalla pubblicazione e vendita di periodici on-line. Se, infatti, si considerasse l'operazione di vendita on-line come una cessione di beni, al pari della vendita delle pubblicazioni cartacee, si dovrebbe applicare ad essa l'aliquota IVA del 4%; essa, invece, è equiparata ad una prestazione di servizi, ed è pertanto sottoposta ad imposizione di aliquota IVA pari al 21%.

L'oggetto digitalizzato riceve, dunque, un differente trattamento tributario ed è penalizzato in confronto a quello del commercio tradizionale.

L’Agenzia delle entrate nella Risoluzione n.186/E, del 30 settembre 2003, ribadisce che le agevolazioni previste ai fini IVA per i prodotti editoriali si applicano soltanto nella forma cartacea, negando questa agevolazione alla versione digitale.

L’Agenzia afferma che non è possibile applicare le agevolazioni IVA ai periodici e i prodotti editoriali on-line perché questi sono inquadrati nella disciplina IVA sul commercio elettronico introdotta con la Direttiva 2002/38/CE<sup>64</sup>.

Una possibile giustificazione alla diversità di trattamento del formato digitale rispetto al cartaceo, potrebbe trovarsi nelle maggiori funzionalità e opzioni di utilizzo del primo sul secondo. Il bene digitale può essere facilmente duplicato e spostato, non richiede ulteriori spazi oltre a quelli del supporto di registrazione, nè un processo di produzione e distribuzione, alla stregua del formato cartaceo, con conseguente diminuzione dei costi.

Per quel che riguarda la *Neutralità rispetto alla Territorialità*, la Commissione aveva messo in luce come la disciplina allora vigente non prevedesse l’imposizione delle prestazioni rese on-line da soggetti non localizzati nell’Unione nei confronti di consumatori comunitari. Con la finalità di evitare discriminazione alle imprese comunitarie, la legislazione comunitaria dovrebbe assicurare che le attività di commercio elettronico sviluppate nel territorio dell’Unione venissero assoggettate ad imposizione indipendentemente dal luogo di origine; e che non fossero assoggettate ad IVA le stesse operazioni se effettuate da operatori comunitari a favore di soggetti localizzati fuori dal territorio dell’Unione. Questa previsione dimostrava l’intenzione della Commissione di introdurre un sistema comune IVA basato sull’imposizione all’origine e che prevedesse un unico paese di registrazione ai fini dell’imposta in cui l’operatore potesse provvedere sia all’espletamento delle formalità per le tutte le operazioni da lui effettuate all’interno dell’Unione, sia alle relative deduzioni fiscali. Questo orientamento assicurava la neutralità fiscale tra le prestazioni di servizi rese all’interno o all’esterno dell’Unione, facendo coincidere il luogo di tassazione delle operazioni di commercio elettronico con quello di consumo del bene o servizio ceduto indipendente dal luogo di origine<sup>65</sup>.

---

<sup>64</sup> Ricca F., Il regime agevolato non si applica alle pubblicazioni di periodici on-line, in Corriere Tributario, 42/2003,p.3523

<sup>65</sup> Mercurio V, ; Il commercio elettronico – Profili di diritto internazionale tributario, comunitario e interno, Gedit edizioni , 1 edizione- 2009

Con lo sviluppo delle forme di commercio diventa imperativo la modernizzazione delle regole sull'IVA, per non ostacolare lo sviluppo del commercio elettronico e evitare le frode e le evasioni.

## **4. La direttiva 2002/38/CE, il regime applicabile alle operazioni di servizi resi tramite mezzi elettronici**

### ***4.1. Le operazioni imponibili come servizi resi tramite mezzi elettronici sono state stabilite in maniera esaustiva? Ha risolto il problema di identificazioni di tutte le operazioni digitali?***

Come è stato già affermato anteriormente, la Direttiva 2002/38/CE, modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CE del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi prestati tramite mezzi elettronici.

Tale direttiva modifica, l'articolo 9 inserendo le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici sotto un nuovo regime. La Direttiva 2002/38/CE, presenta una lista meramente esemplificativa, non esaustiva, dei servizi prestati tramite mezzi elettronici in suo allegato L.

*L' allegato L porta l' elenco a titolo di esempio di servizi forniti tramite mezzi elettronici INDICATI ALL'ARTICOLO 9, PARAGRAFO 2, LETTERA E)*

- 1. Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature.*
- 2. Fornitura di software e relativo aggiornamento.*
- 3. Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati.*
- 4. Fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento.*
- 5. Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.*

Questo elenco, purtroppo risulta incompleto e impreciso e per questo motivo ha generato delle difficoltà interpretative non riuscendo ad attingere l' obiettivo della Commissione, che era quello di fornire una definizione certa e univoca di commercio elettronico diretto. Sul questo elenco, per evitare errori, il consiglio europeo ha ritenuto opportuno intervenire modificando l'allegato al fine di non generare indebite estensioni

del concetto di commercio elettronico diretto. È stata aggiunta la espressione : *“Il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), ultimo trattino”*.

Da quest'ultimo intervento si può comprendere quale sia la difficoltà di stabilire nella maniera esatta il servizio elettronico e quale sia stato negli anni passati il dibattito scaturito su questo tema. Benché queste difficoltà abbiano rallentato la definizione di servizio elettronico, ora possiamo affermare, sulla base delle attestazioni e delle discussioni che sono intervenute in sede europea successivamente all' emanazione della Direttiva del 2002, che il “servizio prestato tramite mezzi elettronici” è un servizio fornito attraverso internet o attraverso una rete elettronica la cui natura sia strettamente dipendente dalla tecnologia dell'informazione.

Se può affermare che : a) il servizio deve essere essenzialmente automatico e quindi l'intervento da parte dell'uomo deve essere minimo; b) il servizio non deve poter funzionare senza che sia disponibile la tecnologia dell'informazione.

Nel maggio di 2002 è stato creato il Regolamento n.792/2002<sup>66</sup> che modifica temporaneamente, il Regolamento 218/92/CE. E tale come paragrafo 1 del 1° artigo : *“ A tale fine esso stabilisce procedure per lo scambio, tramite mezzi elettronici, di informazioni relative all'imposta sul valore aggiunto concernenti le transazioni intracomunitarie nonché i servizi prestati tramite mezzi elettronici, in conformità del regime particolare previsto dall'articolo 26 quarter della direttiva 77/388/CEE, ed anche per tutti i successivi scambi di informazioni e, per quanto riguarda i servizi coperti da detto regime particolare, per il trasferimento di denaro tra le autorità competenti degli Stati membri.”*

Nel 2005, per garantire l'applicazione uniforme del sistema IVA, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi nonché il luogo di cessione o prestazione, il Consiglio dell'Unione Europea ha adottato, su proposta della Commissione europea, il regolamento 1777/2005/CE, che è in vigore dal 1° luglio 2006

<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> Modifica temporaneamente il regolamento n.218/92 CE concernente alla cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette IVA con riferimento a delle misure aggiuntive in materia di commercio elettronico. Pubblicazione il 15/05/2002 e revocato dal Regolamento n° 1798/2003

<sup>67</sup> Centore P., Interpretazioni ufficiali della VI Direttiva CEE, in Corriere Tributario 47/2005, p.3696

Il regolamento 1777/2005/CE effettua una classificazione di tali servizi. Nel articolo 11 viene fatta la classificazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, mentre nel articolo 12 prosegue ad affermare cosa non deve essere ricompreso nella classificazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici.

Il paragrafo 1 del articolo 11 , procede una classificazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici: “ (...) *I servizi prestati tramite mezzi elettronici, di cui all’art.9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, e all’allegato L della direttiva 77/388/CE, 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*<sup>68</sup> (...)”

L’ articolo 11<sup>69</sup> ha individualizzato i servizi prestati tramite mezzi elettronici e chiarisce che comprendono: in linea generale i beni digitali (come il software) le loro modifiche o i loro aggiornamenti; i servizi che veicolano o supportano la presenza di un soggetto o di un’azienda su una rete elettronica, come un sito o una pagina web; i servizi di risposta automaticamente generati dal computer attraverso la rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi da un cliente; i servizi diversi da quelli espressamente menzionati nell’ allegato L, che sono automatizzati e la cui fornitura dipende da internet o da una rete elettronica .

Tutti i servizi prestati tramite mezzi elettronici sono assoggettati all’aliquota normale dello Stato dove vengono prestati.

L’articolo 11 paragrafo 2, fornisce una lista di quali sono i servizi inclusi nella categoria di cui al paragrafo 1, a condizione che siano forniti tramite internet o una linea elettronica :

---

<sup>68</sup> Fondamentalmente, utilizzare internet o qualsiasi altra rete elettronica al fine di comunicare non comporta di per sé nessuna particolarità nell’applicazione della normativa IVA. Ad esempio, scambiarsi informazioni via e-mail durante una transazione commerciale ha la stessa valenza si scambiarsi tramite fax o telefono. Invece, la situazione cambia radicalmente nel caso in cui la prestazione sia effettuata unicamente tramite internet o rete elettronica, come ad esempio, nel caso in cui un soggetto voglia consultare e ricevere informazioni da una banca dati senza che ci sia l’intervento fisico da parte del prestatore del servizio.

<sup>69</sup> “Si ricorda 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” Peirola M., Le disposizioni di applicazione della VI Direttiva CEE, in Azienda & Fisco, 23/2005,p.7

- a) *la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;*
- b) *i servizi che veicolano o supportano la presenza di un' azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;*
- c) *i servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;*
- d) *la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite circa la realizzazione di una vendita per posta elettronica automaticamente via computer;*
- e) *le offerte forfaitarie di servizi internet (Internet service provider, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale dire, il forfait va oltre il semplice accesso a internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche e turistiche, spazio di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, ecc);*
- f) *i servizi elencati nell' allegato I*

L'articolo 12 racchiude una elencazione di servizi non catalogabili come elettronici, tra i quali vengono compresi i servizi di professionisti, quali avvocati e consulente finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica<sup>70</sup>.

Un ulteriore passo in avanti in fatto di chiarezza è stato fatto dal legislatore comunitario prima con la Direttiva 2006/112/CE.

Le operazioni on line rilevanti ai fini IVA, tutte ricomprese dall'art. 56, par. lett. k) della direttiva n. 2006/112/CE168 tra le prestazioni di servizi, e i problemi interpretativi determinati dalla normativa italiana di recepimento della direttiva sull'IVA che, mentre da un lato include.

Nel definire il requisito di territorialità delle prestazioni di servizi fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma

---

<sup>70</sup> Centore P., Interpretazioni ufficiali della VI Direttiva CEE, in Corriere Tributario 47/2005, p.3696

fuori del paese del prestatore, la direttiva n. 112 del 2006 vi include al par. 1 lett. k) i servizi prestati per via elettronica, segnatamente quelli di cui all'allegato II della direttiva, 2006/112/CE.

Successivamente, il Regolamento n. 282/2011 in suo articolo 7°. Ha ritenuto opportuno elencare ancora una volta le prestazioni considerate servizi prestati per mezzo di via elettronica. Con il regolamento vengono forniti ai contribuenti e alle Amministrazioni di tutti gli Stati membri una serie di criteri guida, che valgono *erga omnes*, in modo tale da risolvere questioni che, all'interno delle singole realtà nazionali, potrebbero essere interpretate in modo disomogeneo.

La norma specifica, ancora una volta, che rientrano nell'ambito d'applicazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici quelli forniti tramite internet o una rete elettronica e la natura cui rende la prestazione essenzialmente automatizzata. In particolare vengono considerati :

- a) la fornitura di prodotti digitale in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;
- c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;
- d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;
- e) le offerte forfettarie di servizi internet (internet service packages) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elenco accessorio e subordinato (vale dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, ecc);
- f) i servizi elencati nell' allegato I della Direttiva n.2006/112/CE;



L'art. 7, par. 1, Regolamento CE n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, individua una nozione generale di prestazione di servizi tramite mezzi elettronici, indicando alcune fattispecie che debbono ritenersi incluse in tale nozione par. 2 ed altre che debbono ritenersi escluse par.3. Inoltre, all'Allegato I del regolamento si compie un'ulteriore esemplificazione di ciascuna delle fattispecie individuate nei punti da 1 a 5 dell'allegato II della direttiva n. 2006/112/CE, tutte le cessioni di beni immateriali (on line ed off line) tra le prestazioni di servizi ex art. 3, n. 2, del DPR 633/72, dall'altro consentirebbe di qualificare le cessioni di esemplari di beni digitali (in cui si estrinseca un bene immateriale), come cessioni di beni ai sensi dell'art. 2, comma primo, del DPR 633/72.

In tal caso, il bene trasferito, costituito da una sequenza di impulsi elettrici (byte) è materiale e dunque suscettibile di rientrare tra gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà di beni di ogni genere.

Il recente Regolamento CE 282/2011 sull'IVA, ha chiarito per il futuro in modo inequivocabile, che la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, modifiche ed aggiornamenti, rientra tra le prestazioni di servizi elettronici. È opportuno esaminare in dettaglio il problema citato, sia per la rilevanza che assume nell'ambito del tema in oggetto che per il rilievo interpretativo che tale questione conserva per il passato, posto che gli effetti del regolamento risultano giuridicamente vincolanti solo a decorrere dalla data della sua entrata in vigore. Come affermato dal considerando 2 :

*“Queste disposizioni di applicazione sono giuridicamente vincolanti solo a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente regolamento e non compromettono la validità della legislazione e dell'interpretazione precedentemente adottate dagli Stati membri ”.*

Per verificare il requisito della territorialità dell'operazione, o sia l'imponibilità IVA, gli operatori devono prima di tutto distinguere i loro committenti fra soggetti passivi d'imposta e privati. Nel B2B, si ha il presupposto territoriale ex art. 7-ter DPR 633/72 quando le prestazioni sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; nel caso in cui il committente sia non residente, invece, l'operazione non soddisfa la territorialità ed è da ritenersi fuori del campo della applicazione IVA. Nel B2C, si ha territorialità quando la prestazione è resa a committenti privati da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. L'unico caso in cui si ha un'eccezione a questo principio, riguarda il B2C in cui il committente sia un privato extracomunitario; in questo caso, l'art. 7 septies DPR 633/72 deroga all'art. 7 ter comma 1 lettera b) DPR

633/72, suddividendo le prestazioni di servizi in generiche (territorialmente rilevante in Italia, cioè nel paese del prestatore) e specifiche (fuori campo applicazione IVA). Quindi, per determinare la territorialità di un'operazione di commercio elettronico diretto, il prestatore sarà tenuto a considerare sia la tipologia del servizio, sia la natura del committente ( soggetto passivo o privato cittadino). In definitiva, le operazioni che hanno rilevanza territoriale in Italia sono : nel B2C, i servizi resi a committenti nazionali da parte di soggetti UE o extracomunitari; nel B2C, i servizi resi a committenti UE o extracomunitari da parte di prestatori nazionali.

#### ***4.2. I limiti del concetto di territorialità nella Direttiva IVA***

Un'operazione è soggetta ad IVA quando, oltre al presupposto oggettivo e soggettivo, sussiste anche il presupposto territoriale, il quale viene verificato secondo criteri differenti a seconda che si tratti di cessione di beni o prestazione di servizi.

Il commercio elettronico porta ad un continuo sforzo d'adattamento e di attenta analisi delle normative vigenti soprattutto a causa di problemi di territorialità.

Il luogo della fornitura di beni e servizi forniti è stato sempre un argomento di grande importanza e complessità nell'ambito IVA.

Le regole disciplinanti il luogo della prestazione svolgono un ruolo fondamentale nel rispondere alla prima preliminare questione concernente il sistema IVA, ovvero, in relazione al mercato internazionale, quale Stato abbia o meno giurisdizione nel tassare. Tali regole, quindi, cercano di assicurare un'equa ripartizione dei redditi d' imposta ed i limiti imposti svolgono un ruolo cruciale nel garantire una concorrenza leale nel mercato interno. Il percorso seguito in tale direzione dalle istituzioni europee è stato lungo e ancora è passibile a modifiche, garantire un regime neutrale è sicuramente lo scopo fondamentale del legislatore comunitario.

La Sesta Direttiva, ha completamente alterato le regole generali delle prestazione di servizi contenute nella Seconda Direttiva, con la finalità di eliminare le disparità normative esistenti nelle legislazioni degli Stati membri.

La Seconda Direttiva aveva un criterio generale per la tassazione delle prestazioni di servizio nel paese di destinazione corrispondente al luogo in cui erano consumati, indipendentemente dalla sede del prestatore e dalla natura di chi riceveva, conteneva un approccio sul luogo di utilizzazione, in sintonia con la qualificazione dell'IVA come imposta sui consumi<sup>71</sup>.

Questo criterio era previsto dal Art.6 , terzo comma, della Seconda Direttiva: *“in linea di principio, si considera come luogo di prestazione di servizi il luogo in cui il servizio reso, il diritto ceduto o concesso il bene locato sono utilizzati o sfruttati.”* Questo criterio era previsto soltanto per alcune prestazioni e in altri casi l'individuazione era rimessa alla discrezionalità degli Stati <sup>72</sup>.

La Sesta Direttiva non contempla, tra le varie categorie di servizi in essa disciplinate, quella delle prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici. È necessario attendere la direttiva 2002/38/CE prima che tale categoria venga considerata come a sé stante e con un proprio specifico regime di applicazione.

Partendo da tale presupposto, si è conseguentemente fatto rientrare tali prestazioni di servizi nel generico regime individuato dall'art. 9 della Sesta Direttiva.

L' art. 9 paragrafo 1, stabilisce la regola generale secondo cui “ Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile , a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o,in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile , il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale”. Tale è il cosiddetto “principio di tassazione all'origine”.

Tale regola generale, basata sul principio di tassazione all'origine, è designata al fine di contenere le prestazioni fornite a privati consumatori, o a soggetti passivi d'imposta nazionali. Essa è basata sulla presunzione che, a causa di limiti tecnici, le prestazioni di servizi a privati consumatori generalmente avvengono nello stesso paese, quindi il prestatore, il consumatore ed il luogo della prestazione, ricadono tendenzialmente sotto la stessa giurisdizione.

---

<sup>71</sup> Logozzo M., La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche, in Corriere Tributario, 12/2010, p.919

<sup>72</sup> Logozzo M., La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche, in Corriere Tributario, 12/2010, p.919

Tuttavia, l'art. 9 paragrafo 2, poi, prevede una serie di regimi speciali. In particolare quello sicuramente più affine alle prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, è la deroga individuata alla lettera e).

Difatti, tale paragrafo disciplina il regime applicabile a servizi che potrebbero definirsi intangibili, quali consulenze, pubblicità o data processing. Per loro natura, tendenzialmente tali servizi sono servizi forniti a soggetti passivi d'imposta, e sono reputati dalla stessa direttiva come più tendenti ad un tipo di commercio *cross-border*. Di conseguenza l'art. 9, paragrafo 2, lettera e), così statuisce: "il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore,

è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è 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". Tale regola, deroga al "principio di tassazione all'origine" e, al contrario, si pone in linea con il "principio di tassazione nel Paese di consumo".

La regola, quindi, vale solo qualora la prestazione dovesse essere effettuata da un prestatore comunitario nei confronti di destinatari al di fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella comunità in uno Stato diverso da quello del prestatore. Nel caso in cui, di conseguenza, il destinatario fosse un privato consumatore, il regime del paragrafo 1 sarebbe applicabile.

Il regime della Sesta direttiva dunque applicabile alle prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici è quello di cui al paragrafo 1 dell'art. 9. Questo comporta due indesiderate conseguenze. La prima potrebbe verificarsi all'interno della Comunità: la tassazione all'origine potrebbe condurre ad un'errata allocazione dei redditi IVA tra gli Stati Membri sotto un dato schema di consumo. Difatti esso comporterebbe una distorsione degli schemi di consumo della concorrenza intra comunitaria offrendo l'opportunità al consumatore di indirizzare i suoi acquisti verso gli Stati Membri con i tassi IVA più bassi.

La seconda conseguenza indesiderata di tale regime, avrebbe, invece, delle ripercussioni a livello globale. Da un lato, in caso di servizi effettuati da prestatori extra-comunitari nella Comunità, sia verso soggetti passivi d'imposta che privati consumatori, il luogo della prestazione sarà individuato al di fuori della Comunità e, di conseguenza,

non saranno sottoposti all'imposizione dell' IVA comunitaria. Perciò, se il paese del prestatore non ha un regime IVA , tale prestazione resterà non tassata del tutto.

Dall'altro lato, prestazioni da parte di soggetti comunitari verso destinatari al di fuori della comunità, saranno tassati in entrambi i casi.

Di conseguenza, in pratica, i prestatori comunitari applicheranno l'IVA sulle loro prestazioni sia nei confronti di consumatori comunitari che extracomunitari; mentre i prestatori extra-comunitari, potrebbero fornire servizi senza tassarli né all'interno della Comunità, né al di fuori. Questo altererebbe gli schemi delle transazioni in quanto indurrebbe i prestatori comunitari a fornire servizi tramite siti web situati nei Paesi terzi al fine di limitarne la concorrenza. Per di più, a causa della differenza di prezzo, questo porterebbe i consumatori finali a rivolgersi a mercati terzi. Il tutto genererebbe una seria e grave distorsione della concorrenza.

### ***4.3. La Direttiva sul commercio elettronico***

Il regime sopra delineato individuato dalla Direttiva 2002/38/CE per le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici è un regime transitorio, avrebbe dovuto trovare applicazione solo dal 1° luglio 2003 al 1° luglio 2006 (periodo poi prolungato sino al 31 Dicembre 2006 dalla Direttiva 2006/58/CE). In realtà la successiva Direttiva IVA 2006/112/CE (Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 Novembre 2006 Relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto) non fa altro che sistematizzare la disciplina IVA fino ad allora frammentata tra varie fonti normative, lasciando poi, in sostanza intatta la rivoluzionaria disciplina delineata dalla Direttiva 2002/38/CE. Per motivi di chiarezza è opportuno quindi procedere ad una dettagliata analisi del regime attualmente in vigore, regime differenziato a seconda che il prestatore sia comunitario o extracomunitario (rispettivamente regime ordinario e regime speciale)

In questo contesto la direttiva 2002/38/CE ha introdotto importanti cambiamenti in materia di individuazione del requisito di territorialità e per risolvere la mancanza di previsione della tassazione sul servizio prestato tramite mezzi elettronici. Ha avuto un carattere temporaneo, per un periodo iniziale dal 1° luglio 2003 vincolato per un triennio fino al 30 giugno di 2006 e dopo esteso fino al 31 dicembre di 2009.

Le novità introdotte sono state quelle che riguarda le transazione realizzate integralmente on-line del commercio elettronico diretto.

La più importante novità riportata dalla direttiva 2002/38/CE è quella sul presupposto territoriale di imposizione.

È stato scelto un nuovo luogo di tassazione delle operazioni, come luogo di rilevazione del momento impositivo, viene identificato il luogo dove il cliente ha la propria attività economica o la propria stabile organizzazione o in mancanza il luogo di domicilio o di residenza abituale.

Il luogo di imposizione passa a coincidere con il luogo di consumo effettivo del servizio, come disposto dal considerando 3 della Direttiva: *“A tal fine, è opportuno che i servizi di radiodiffusione e di televisione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici da paesi terzi a persone stabilite nella Comunità o dalla Comunità a destinatari stabiliti in paesi terzi siano soggetti a imposizione nel luogo del beneficiario dei servizi”*.

Conforme la nuova Direttiva, nei servizi elettronici prestati per fornitori di paesi terzi non si applica il principio dell'origine, ma su quello del paese di consumo; tale disposizione nel ambito del IVA obbliga le imprese non stabilite nella Unione Europea a fare un registro in uno Stato membro a loro scelta.

La direttiva restringersi al commercio dei beni digitali, specialmente quelli che sono destinati a consumatori finali, definendogli come un nuovo tipo di transazione commerciale, che non sia stato previsto nella base giuridica esistente anteriormente.

Cambiando così la regola generale della direttiva 77/388/CE che era la tassazione nel paese in cui era stabilito il prestatore.

Passando così a essere tassati i servizi fruiti nell'ambito dell' UE indipendente della loro origine.

Già nel primo considerato della Direttiva : *“Le norme attualmente vigenti in materia di IVA per i servizi di radiodiffusione e di televisione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici a norma dell'articolo 9 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, non sono adeguate per tassare la totalità di tali servizi il cui consumo ha luogo all'interno della Comunità e per impedire distorsioni di concorrenza in questo settore ”* ; si vede che la intenzione del legislatore comunitario era quella di tassare i servizi prestati tramite mezzi elettronici in

base al criterio di consumo, e quando questi servizi fossero consumati all'interno della comunità sottoposto ad imposizione.

La Direttiva limitasi al commercio dei beni digitali, specialmente quelli destinati ad un consumatore finale, definendo come un nuovo tipo di transazione commerciale che non era prima prevista nella legislazione anteriore (b2c).

Alle prestazioni di commercio elettronico vengono indicati il luogo di prestazioni, con la correzione all'art.9, sono state aggiunti al paragrafo 2, lettera e) due ulteriori alinea quelle relative ai servizi di radiodiffusione e di televisione e quelli prestati tramite mezzi elettronici<sup>73</sup>.

Implicasi che la Direttiva sul commercio elettronico che per gli effetti del IVA, una trasmissione di beni on-line deve essere considerata come una prestazione di servizio, una volta che lascia di esistere un bene corporeo e esiste un bene immateriale digitale.

La Direttiva stabilisce dei principi inderogabili da osservare nell'ambito dell'Unione Europea quali:

- tutte le forniture tramite mezzi elettronici debbono essere considerate prestazioni di servizi;
- la tassazione ai fini Iva, deve avvenire nel luogo del consumo;
- i servizi elettronici utilizzati nell'UE debbono essere assoggettati ad Iva nel singolo paese del consumo quando sono poste in essere da un soggetto extracomunitario;
- i soggetti extracomunitari devono essere emanate procedure semplificate per l'assolvimento degli obblighi tributari nel territorio dell' UE.

Le modifiche sono in particolare nella previsione di nuovi criteri di tassazione dei servizi tramite mezzi elettronici e la introduzione di un regime speciale ai servizi prestati da soggetti extracomunitari a consumatori finale della unione.

L'opzione dell'elenco dei servizi e non per la definizione di servizi prestati ma perché potrebbe essere molto esteso.

La direttiva 2002/38/CE, ha modificato anche per quanto riguarda il regime di territorialità dell'IVA ed è stata successivamente modificata nel suo complesso dalla direttiva 2008/8/CE, in particolare in quanto attiene il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi.

---

<sup>73</sup> Rinaldi R., Lo stato della fiscalità nel Unione Europea : l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione , a cura di Di Pietro A., ed. Guardia di finanza Scuola di Polizia Tributaria, Giugno 2003

Il Consiglio dell'Unione Europea, ha adottato la direttiva 2008/8/CE, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al luogo di prestazioni dei servizi.

Dal 1 gennaio 2010 è stato modificato il regime impositivo delle prestazioni di servizi forniti nei paesi membri dell'Unione, con l'introduzione, della regola generale del principio di tassazione nel paese del fruitore (dove il servizio viene "consumato"), invece che del prestatore.

Come già menzionato esaustivamente il criterio generale in tema di localizzazione delle prestazioni di servizi IVA era il luogo del prestatore del servizio. Dal 1 gennaio 2010 per i servizi resi a soggetti d'imposta agli enti non commerciali la regola generale prevede la tassazione nel paese del committente.

Il criterio del domicilio del prestatore del servizio è ancora applicato come regola generale nei servizi resi a consumatori finali.

L'entrata in vigore della Direttiva 2008/8/CE è graduale, le prime modifiche sono state adottate nel 2010, altre negli anni 2011 e 2013 e l'ultima nel 2015.

Dal 1 gennaio 2015 la tassazione sarà nel luogo di domicilio del cliente privato per i servizi di telecomunicazione, radiodiffusione o fornitura di servizi elettronici (da parte di imprese comunitarie). Il principio di territorialità dell'IVA è regolato dal art. 7 DPR 633/72, ai commi 3 e 4, faceva riferimento alle prestazioni di servizi. Questo principio, insieme al presupposto oggettivo e quello soggettivo, costituisce il principio di imposizione di una operazione al IVA.

#### ***4.3.1. Fondamentali cambiamenti sulla territorialità***

Con lo sviluppo delle forme di commercio diventa imperativo la modernizzazione delle regole sull'IVA, per non ostacolare lo sviluppo del commercio elettronico e evitare le frode e le evasioni.

La Proposta di Regolamento e di Direttiva COM (2000) 349 del 7 Giugno 2000 di modifica della Direttiva 77/388/CE e del Regolamento CE 218/92 (Cooperazione amministrativa in materia di tassazione indiretta), volta a riformulare il regime IVA cui



erano assoggettate le prestazioni di servizi elettronici rese a favore dei consumatori finali. I principi alla base della Proposta erano:

1) non sarebbero dovuti essere introdotti nuovi tipi di imposizione fiscale, perciò alle transazioni di commercio elettronico sarebbe dovuta essere applicabile la sola IVA;

2) i prodotti spediti in forma elettronica non sarebbero dovuti essere considerati cessioni di beni, bensì prestazioni di servizi;

3) sarebbero dovute essere assoggettate ad IVA le sole prestazioni “consumate” in ambito comunitario in base al principio della tassazione nel luogo di consumo ;

4) le prestazioni di servizi sarebbero dovute essere imponibili solo se effettuate a titolo oneroso .

La Proposta, inoltre, limitava il suo campo di applicazione ad una serie limitata di servizi, sempre a condizione che fossero forniti per via elettronica ed a titolo oneroso: le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili; tutto il software; l’elaborazione di dati; i servizi informatici in generale ed in particolare le attività di web-hosting, web-design e simili; i servizi d’informazione.

Tale proposta, in realtà, non riscosse un grande consenso. Difatti, essa non eliminava del tutto l’effetto discorsivo prodotto dall’ IVA. L’operatore extracomunitario, dopo aver richiesto il numero identificativo in uno Stato Membro, avrebbe dovuto applicare, nei confronti dei clienti comunitari non soggetti passivi di IVA, l’aliquota vigente nel Paese che aveva attribuito allo stesso operatore il numero di posizione IVA, aliquota che poteva essere assai inferiore rispetto a quella in vigore nello Stato di residenza del cliente.

E’ chiaro che il fornitore extracomunitario, nello scegliere il Paese dove richiedere la posizione IVA, avrebbe optato per quello nel quale era meno gravoso il richiedere il numero di identificazione IVA in uno degli Stati dell’Unione destinatari dei servizi Internet. Tutti gli obblighi fiscali che sorgeranno in capo all’impresa a seguito dell’esercizio del commercio elettronico verranno poi espletati con l’ Amministrazione finanziaria del Paese in cui la registrazione è avvenuta; in particolare, l’aliquota IVA da applicare all’operazione sarà quella vigente nello Stato in cui l’impresa si è registrata. prelievo impositivo sui consumi, cogliendo così l’opportunità di realizzare posizioni di vantaggio concorrenziale nei confronti delle imprese residenti nei Paesi ove l’aliquota IVA era relativamente più alta.

Il cambiamento decisivo per la regolamentazione del commercio elettronico è avvenuto con la proposta di modifica alla VI Direttiva “Proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 77/388/CE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici”; garantendo la imposizione delle prestazioni di commercio elettronico diretto nella comunità quando sono fornite per l’uso in ambito comunitario, ed alla esclusione della tassazione di quelle rese da un operatore comunitario per l’uso fuori della Unione Europea <sup>74</sup>.

La proposta della Commissione Europea, consisteva nella modifica del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, prevista dal art.9 della VI Direttiva, non più basato sulla localizzazione del prestatore, ma su quella del committente, soggetto passivo IVA nel proprio paese di domicilio o di residenza.

L’auspicato passaggio dal principio di tassazione nel paese di origine a quello di destinazione del servizio, sostanzialmente coincidente con il territorio nazionale in cui il committente possiede il domicilio o la residenza, riguarda esclusivamente le operazioni di prestazioni di servizio business to business, ossia quella resa nei confronti di committenti che rivestono lo status di soggetti passivi IVA <sup>75</sup>.

Conforme la proposta di direttiva Com(2000) 349, in base alla quale, stante l’articolo 9 della direttiva 77/388/CE recante le regole della territorialità le forniture di operatori residenti in paesi extracomunitari a favore di destinatari UE non titolari di operatori UE sono tenuti ad applicare l’IVA sul tali operazioni, atteso che per luogo di prestazione di tali servizi si intende di norma il luogo dove è la sede del fornitore (art.9 VI direttiva paragrafo I).Il venditore comunitario perderebbe competitività sui mercati extracomunitari, viceversa, il venditore extracomunitario sarebbe in grado di offrire prodotti liberi dall’ imposizione IVA.

La proposta Com (2000)349 della VI Direttiva per quanto riguarda “il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici”.

---

<sup>74</sup> Montanri W., in E-commerce: profili fiscali e problematiche applicative a cura di Franceschelli V.; De Luca A., distorsioni fiscali (imposte indirette) nel commercio elettronico in Dialoghi di Diritto Tributario , n.11 , nov 2004, articolo commentato da Stevanto D.

<sup>75</sup> Peirola M., La modifica del principio di territorialità IVA delle prestazioni di servizi secondo la proposta della Commissione UE - Capitolo 4 Temi di approfondimento , in Rassegna di fiscalità internazionale n.2-3

La disciplina contenuta in tale proposta, con la quale la Commissione è intervenuta su rilevanti profili dell'IVA quali la territorialità e la soggettività passiva del tributo, mira sostanzialmente ad evitare che il fattore fiscale possa determinare possibili distorsioni della concorrenza in tale settore e che il prezzo finale di un determinato prodotto sia funzione variabile rispetto a fattori esogeni quali la residenza del fornitore. Nel caso specifico, i fornitori extra comunitari possono trovarsi in una posizione di vantaggio, in termini concorrenziali, rispetto ai fornitori comunitari, sia in quanto l'attuale normativa non assicura l'applicazione dell'IVA sulle transazioni elettroniche effettuate da fornitore extracomunitari a consumatori privati, sia in quanto il criterio di residenza del fornitore rende imponibile le prestazioni rese a soggetti domiciliati al di fuori della Unione Europea<sup>76</sup>.

In rispetto alla proposta presentata dalla Commissione europea il 7 giugno 2000, la versione definitiva della Direttiva 2002/38/CE, introduce una particolare disciplina dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, che presenta sensibile differenze. Una prima, di carattere sostanziale, è che nel testo originario localizzava i servizi resi da prestatori extracomunitari a privati consumatori comunitari nel paese membro in cui il soggetto passivo si fosse identificato ai fini IVA, è stata, invece, mantenuta la tassazione nel paese in cui è stabilito il consumatore. Un'altra, forse più rilevante sotto il profilo della novità della soluzione, sta nel particolare meccanismo elaborato per permettere alle imprese extracomunitarie l'applicazione dell'imposta senza eccessivi obblighi formali<sup>77</sup>.

La proposta è stata sostituita dalla Direttiva 2002/38/CE, che nello suo preambolo spiega al par.1: “ *Le norme attualmente vigenti in materia di IVA per i servizi prestati tramite mezzi elettronici non sono adeguate per tassare la totalità di tali servizi il cui consumo ha luogo all'interno della Comunità e per impedire distorsioni di concorrenza in questo settore*”; prosegue poi al par. 2 : “ *Il corretto funzionamento del mercato interno impone l'eliminazione di tali distorsioni e l'introduzione di nuove norme armonizzate per questa categoria di attività. In particolare andrebbero prese misure per garantire che tali servizi siano soggetti ad imposizione nella comunità, ove*

---

<sup>76</sup> Melis G., Osservazioni a margine della proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici, in Rassegna Tributaria, 3/2001,p.713

<sup>77</sup> Ricca F., Le nuove regole europee per il commercio elettronico, in Corriere Tributario, 25/2002,p.2265

*siano prestati a titolo oneroso e utilizzati dai consumatori stabiliti nella Comunità, e non siano soggetti ad imposizione se utilizzati al di fuori della Comunità”.*

La Direttiva 2002/38/CE ha due principali obiettivi, finalizzati ad evitare distorsioni della concorrenza e garantire quindi neutralità :

- 1) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici siano in generale assoggettate al regime IVA qualora “consumate” nel territorio comunitario;
- 2) anche le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici fornite da prestatori extracomunitari fossero soggette a regime IVA se effettuate nei confronti di privati consumatori residenti nella Comunità.

A tale scopo con la Direttiva 2002/38/CE vengono modificati i criteri di territorialità per le operazioni di commercio elettronico diretto, costituendo dei regimi speciali deroganti alla regola generale dettata dall’art.9, paragrafo 1, della Sesta direttiva. Per la prima volta i regimi speciali vengono individuati sulla base non della prestazione oggetto della transazione, ma in virtù del committente destinatario della prestazione.

La nuova direttiva, quindi, non interviene sulla regola generale di cui all’art.9, paragrafo 1; la regola generale dell’imposizione presso il luogo in cui è localizzato il prestatore continuerà, pertanto, a trovare applicazione per le operazioni di commercio elettronico diretto poste in essere da soggetti comunitari o stabili organizzazioni di soggetti non comunitari nei confronti di committenti comunitari non soggetti passivi IVA.

Le deroghe, invece, sono principalmente due e sono entrambe finalizzate a raggiungere rispettivamente i due scopi sopra indicati :

- 1) la Direttiva introduce la categoria di servizi forniti tramite mezzi elettronici all’art. 9, par. 2, lett. e) della Sesta Direttiva, e, a tale inserimento, consegue l’individuazione come criterio generale di territorialità del principio comunitario di localizzazione della residenza, domicilio o stabile organizzazione del committente (criterio riferibile a tutte le fattispecie del par.2, lett. e). Tali modifiche comportano come conseguenza che le operazioni di commercio elettronico diretto siano imponibili nel “luogo di consumo”, vale a dire nel luogo in cui è localizzato (per la sua attività economica o per la sua residenza o domicilio) il destinatario

dell'operazione. Tale regime sarà quindi quello applicabile alle prestazioni fornite da prestatori comunitari verso privati consumatori stabiliti al di fuori della Comunità o nei confronti di soggetti passivi non residenti nello stesso Stato del prestatore;

- 2) per quanto riguarda i prestatori extracomunitari, invece, la Direttiva introduce la lettera f) al par.2 dell'art. 9 della Sesta Direttiva dove si stabilisce il principio per cui il luogo della prestazione di un servizio tramite mezzi elettronici effettuata a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o stabilmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità è il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata, abitualmente residente. Essa poi chiaramente individua la necessità di un regime particolare applicabile a tali prestatori extracomunitari.

Al suo par. 5 del Preambolo spiega: *“Al fine di facilitare l'adempimento degli obblighi fiscali, agli operatori che forniscono servizi tramite mezzi elettronici, che non sono stabiliti nella Comunità Europea e non devono esservi altrimenti identificati a fini fiscali, dovrebbe essere applicato un regime particolare. Secondo tale regime gli operatori che prestano siffatti servizi tramite mezzi elettronici a persone che non sono soggetti passivi nella Comunità, possono optare, se non sono altrimenti identificati per altri fini fiscali nella Comunità, per l'identificazione in uno Stato membro”*. Conformemente a ciò viene introdotta, con l'art. 1 par.3, l'articolo 26c nella Sesta Direttiva contenente il *“Regime particolare per i soggetti passivi che prestano servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi”*. Esso consiste fondamentalmente in un sistema identificativo per gli operatori extracomunitari. Come previsto dalla prima Proposta, l'operatore extracomunitario (il quale non operi per il tramite di una stabile organizzazione collocata sul territorio di uno Stato membro) sarà tenuto a identificarsi fiscalmente in uno Stato membro. Ma, contrariamente a quanto era stato previsto nell'originaria Proposta, la scelta dello Stato, sempre lasciata all'operatore, non

influenza l'aliquota applicabile alle operazioni poste in essere da tale operatore dopo la registrazione.

Indipendentemente dallo Stato membro di registrazione, l'aliquota applicabile sarà quella prevista dalla normativa dello Stato in cui è localizzato il committente<sup>81</sup>. Tale obbligo di registrazione grava su qualunque impresa extracomunitaria ponga in essere operazioni di commercio elettronico con committenti comunitari, indipendentemente dall'ammontare delle operazioni effettuate annualmente.

#### ***4.3.2. Le regole generale***

Con la finalità di semplificare la normativa e di assicurare che i servizi vengano tassati nel paese in cui sono consumati, la direttiva 2008/8/CE modifica i corrispondenti articoli della direttiva 2006/112/CE, alterando la regola generale della localizzazione, regolando i servizi tassabili nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

Secondo i nuovi criteri saranno applicate due regole generali in risposta alla natura del destinatario. Se il destinatario non è un professionista o un professionista che agisca come tale, rimane la regola attuale vigente e le prestazioni di servizi si localizzano dove è situata la sede del prestatore.

Tuttavia, se il destinatario è un imprenditore o un professionista, si cambia radicalmente il criterio, e la tassazione delle prestazioni di servizi è nel paese dove è stabilito il destinatario.

Con queste modifiche si elimina gran parte delle regole speciali che attualmente esistono, si semplifica con le norme relative al luogo di consumo, ma anche prevede una serie d'eccezioni alla regola generale, eccezioni che sono più semplici di quelle esistenti nella legislazione attuale e si verificano quando il destinatario dei servizi non è un imprenditore o professionista che agisca come tale.

Queste modifiche fondamentali si riflettono e si giustificano nell'Esposizione dei Motivi della Direttiva 2008/8/CE risaltando che il Considerando 3 " *per tutte le*

*prestazioni di servizi il luogo d'imposizione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo.”*

Considerando 4 “ *Per quanto riguarda i servizi prestati a soggetti passivi, la regola generale relativa al luogo delle prestazioni di servizi dovrebbe essere basata sul luogo in cui è stabilito il destinatario e non sul quello in cui è stabilito il prestatore.”*

Considerando 5 “ *Per quanto riguarda i servizi prestati a persone che non sono soggetti passivi, la regola generale dovrebbe rimanere quella secondo cui il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica.”*

In precedenza, la regola generale ci portava a individuare i servizi presso la sede del prestatore, a prescindere dal destinatario, mentre ai sensi della direttiva, la posizione futura dipenderà da chi è il destinatario.

Se questo è un soggetto non passivo all’IVA (consumatore finale), allora, si applicheranno i criteri precedenti e le prestazioni saranno tassate presso la sede del prestatore di (tassazione alla “origine”).

Se il destinatario è un soggetto passivo, invece la prestazione sarà assoggettata ad IVA nel paese di destinazione.

Il luogo di prestazione dei servizi nella direttiva utilizza il luogo dove si trova il destinatario o il prestatore, a seconda del caso, o ha stabilito la sua attività economica, a meno che i servizi sono forniti da una stabile organizzazione localizzata in un altro stato o; in mancanza d’entrambi i criteri, si prende come riferimento il luogo dove il contribuente (soggetto passivo) ha il suo domicilio o la residenza abituale.

Dal 1° gennaio 2010, le prestazioni di servizi così chiamate generiche, in quale non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi (Business to Business o B2B) si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del luogo del committente previsto dall’articolo 44 della Direttiva IVA).

La modificazione ha portato nuovi criteri nell’applicazione della regola generale del destinatario. Se il destinatario non è un imprenditore o professionista ma che atua come tale (Articolo 45), rimane la regola attualmente in vigore e la fornitura di servizi si localizzano dove si trova la sede del prestatore. Tuttavia, se il destinatario è un imprenditore o un professionista, cambia il criterio, la prestazione di servizio è imponibile nel paese dove è stabilito il destinatario.

Modifica questa riportata dall'Articolo 44 (in vigore da gennaio 2010) *“Il luogo delle prestazioni di servizi resi ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione”*.

### ***4.3.3. Il regime ordinario***

Il regime ordinario prevede che tutte le transazioni effettuate tra soggetti passivi d'imposta comunitari devono essere assoggettate ad IVA e nello Stato di residenza fiscale del committente <sup>78</sup>. Il regime ordinario viene applicato ai soggetti IVA che pongono in essere tra loro operazioni commerciali (B2B), per i quali vale regola del *reverse charge*.

La Direttiva 2002/38/CE e la Direttiva 2006/112/CE determina al capo 3, sezione 1, art.43, quale regola generale di territorialità il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale, quale luogo delle prestazioni di servizi.

All'interno della sezione 2, “disposizioni speciali”, nella sottosezione 5, “altre prestazioni di servizi”, stabilisce il principio per cui il luogo delle prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici fornite a destinatari al di fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti in un Paese diverso da quello del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile

---

<sup>78</sup> Santacroce B.; Ficola S., *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, Maggioli editore, II ed. Santarcangelo di Romagna, 2010



organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Le imprese extracomunitarie che pongono in essere operazioni B2B con operatori comunitari e che non usufruiscono dell'appoggio di un rappresentante fiscale all'interno del Paese di residenza del committente, non dovranno espletare nessun altro adempimento ai fini IVA se non quello di emettere nei confronti del committente comunitario una fattura che identifichi la tipologia del servizio reso e l'ammontare del corrispettivo richiesto; spetterà al committente assolvere al pagamento dell'IVA autofatturandosi mediante il meccanismo del reverse charge.

Lo stesso concetto vale per le prestazioni di servizio realizzate con mezzi elettronici nei confronti di un operatore economico extracomunitario non stabilito nella Comunità Europea. Anche in questo caso tali prestazioni non sono assoggettabili ad imposta nel territorio dell'Unione Europea, in quanto, seguendo la regola generale, è rilevante il domicilio fiscale del committente.

Si può affermare che sia nel caso di operazioni fra operatori economici (B2B), sia nel caso di operazioni nei confronti di soggetti privati (B2C), in cui il committente non sia stabilito all'interno dell'Unione Europea, il prestatore comunitario dovrà emettere un documento fiscale senza applicazione dell'IVA.

Il documento fiscale in entrambi i casi viene redatto senza l'applicazione dell'IVA: nel primo caso si applicano le disposizioni dell'art.7-ter DPR 633/72, nel secondo caso si applicano le disposizioni dell'art. 7-septies DPR 633/72.

#### ***4.3.4. Il regime speciale : operazioni rese da soggetti extracomunitari***

Il regime speciale è stato pensato per disciplinare tutte le operazioni B2C dove il prestatore è soggetto extra comunitario e il committente è un soggetto privato comunitario. Il regime è stato recepito in Italia con il D.Lgs 273/2003, che ha portato delle modifiche importanti nel DPR 633/72.

Tale Regime Speciale stabilisce che un operatore extracomunitario deve assumere un posizione identificabile ai fini IVA in uno Stato membro. Solitamente, il soggetto si registra nello Stato in cui pone in essere la prima operazione B2C tassabile potendo assolvere da subito gli obblighi di imposta e avendo come interlocutore una sola amministrazione alla quale presentare le proprie dichiarazioni e versare il relativo tributo.

Si può affermare che il regime speciale si presenta quindi come una valida alternativa allo stabilirsi nello Stato membro di residenza del cliente da parte dell'operatore extra comunitario che svolge attività di cosiddetto commercio elettronico diretto verso consumatori privati.

Già con la Direttiva n. 2002/38/CE e il seguente decreto legislativo di recepimento n. 273 del 2003 vengono fornite le prime indicazioni circa gli adempimenti necessari che un operatore extracomunitario deve mettere in atto per assumere una posizione IVA in uno Stato membro. Una volta fatto questo, il prestatore extracomunitario deve assoggettare la transazione con l'aliquota IVA vigente all'interno del Paese di residenza del consumatore. I soggetti comunitari invece fatturano con aliquota IVA del loro Paese e non con quella del Paese di residenza del cliente.

L'aliquota IVA applicata sarà sempre e comunque quella ordinaria. Non sono previste deroghe per l'applicazione di aliquote per operazioni di commercio on line. Non si considerano la natura e lo scopo dell'operazione a differenza di quanto accade nel commercio tradizionale.

I soggetti non comunitari così identificati, sono esonerati dagli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione, e dichiarazione annuale<sup>79</sup>. Nonostante questo,

---

<sup>79</sup> Articoli 21-40 DPR 633/72

sono comunque obbligati alla presentazione di una dichiarazione trimestrale e al versamento dell'IVA dovuta.

Infatti l'imposta addebitata per rivalsa al consumatore dovrà essere versata direttamente nello Stato di identificazione a seguito della liquidazione trimestrale in cui l'operatore dovrà distinguere l'ammontare delle singole operazioni e l'imposta applicata per ciascun Stato membro.

Nel momento stesso in cui si invia la dichiarazione inerente dovrà essere assolta anche l'imposta. La dichiarazione da inviare in modalità telematica, dovrà essere presentata entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento, presso lo Stato di identificazione, a prescindere dal fatto che siano o meno concluse transazioni on line nel periodo di riferimento.

L'articolo 59 del Regolamento Ce n. 282/2011 evidenzia che "qualsiasi periodo d'imposta di cui all' articolo 364 della Direttiva n. 2006/112/CE è un periodo d'imposta indipendente". Questo significa che, una volta prestata una dichiarazione, qualsiasi modifica successiva può essere effettuata solo mediante un adeguamento nella dichiarazione successiva. Lo stesso si può dire anche per l'imposta versata. Qualsiasi modifica può essere effettuata solo sulla base della dichiarazione relativa, e non può essere attribuita ad un'altra dichiarazione o adeguata in una dichiarazione successiva.

Questi disciplina a partire dal 1° gennaio del 2015 interesserà anche i servizi elettronici prestati da soggetti stabiliti nella Comunità Europea ma non nello Stato membro di consumo, con l'introduzione degli articoli 369 bis e seguenti alla Direttiva 2006/112/CE. Con questo sistema si verrà a creare una stanza di compensazione tra gli Stati membri dell'Unione quale forma di cooperazione fra gli Stati. Questo potrebbe volere dire un primo esperimento di sportello unico comunitario che potrebbe aprire la strada a sistemi di armonizzazione più incisivi della specifica d'imposta e all'attuazione del progetto proposto nel lontano 2004 dalla Commissione Europea e tuttora all'esame del Consiglio UE.

La direttiva mantiene il regime speciale attualmente applicabile ai servizi forniti tramite mezzi elettronici, modificando la sua denominazione per avere inglobato nuovi servizi nel suo ambito di applicazione.

Insieme alle regole concernenti la territorialità dei servizi elettronici, il legislatore comunitario ha introdotto un regime speciale per tali servizi, attualmente previsto dagli articoli da 357 a 369 della direttiva 2006/112/CE, con lo specifico obiettivo di semplificare l'adempimento degli obblighi tributari agli operatori che

forniscono servizi tramite mezzi elettronici, non stabiliti nella Comunità e non identificati ai fini dell’IVA

Come risultato di questa espansione il regime è stato rinominato per “ *Regime speciale per i servizi di telecomunicazione di teleradiodiffusione o elettronici prestati da soggetti passivi non stabiliti nella Comunità*” al posto della denominazione “*trattamento speciale dei servizi forniti elettronicamente*”

Nonostante il cambio della denominazione, il contenuto del regime non è stato cambiato ed i soggetti sono gli stessi.

Lo Stato d’identificazione è definito in uno Stato membro, il soggetto extra comunitario non è più obbligato a registrarsi in ciascuno Stato dell’unione in cui realizza una transazione, ma sarà sufficiente la propria identificazione in un unico Stato comunitario. Di solito il soggetto si identifica nello Stato in cui pone in essere la prima operazione B2C imponibile potendo assolvere da subito gli obblighi di imposta e avendo come interlocutore una sola amministrazione alla quale prestare le proprie dichiarazioni e versare il relativo tributo<sup>80</sup>.

La direttiva mantiene il regime speciale attualmente vigente applicabile ai servizi resi tramite mezzi elettronici modificando la sua denominazione per avere inglobato nuovi servizi nel suo ambito d’applicazione.

La Direttiva 2002/38/CE, ha definito delle modalità semplificate di assolvimento dell’IVA, e dei relativi obblighi formali, da parte di tali soggetti, mediante l’introduzione di un regime di tipo opzionale utilizzabile in presenza di alcuni requisiti oggettivi e soggettivi.

Sotto il profilo oggettivo, l’operazione deve rientrare tra “i servizi resi tramite mezzi elettronici” e dal punto de vista soggettivo, tali transazioni devono essere poste in essere via esclusiva da un “soggetto non stabilito”, definito dalla norma stessa quale: **“ (...) soggetto che non ha fissato la sede della propria attività economica né ha costituito un centro di attività stabile nel territorio della Comunità né è tenuto altrimenti a identificarsi ai fini fiscali ai sensi dell’ art.22”**.

Il prestatore che esercita tale opzione è tenuto ad assoggettare ogni transazione ad imposta in base all’aliquota vigente nello Stato membro del destinatario; ciò a differenza di quanto previsto per le analoghe operazioni poste in essere da soggetti

---

<sup>80</sup> Ficola S.; Santacroce B., Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di e-commerce, in Corriere Tributario, 17/2011

stabiliti nella Comunità, che sono invece sempre assoggettate ad IVA secondo la aliquota vigente nello Stato del prestatore.

Proprio tale peculiarità del sistema di identificazione in esame ha spinto le imprese non stabilite nell'Unione a fissare la sede della propria attività economica all'interno del territorio della stessa, specialmente negli Stati membri che prevedono aliquote IVA più basse, onde fruire del vantaggio che l'attuale disciplina riserva ai prestatori comunitari di servizi elettronici (ossia, l'imposizione nello Stato di origine dei servizi resi a consumatori ovunque residenti o domiciliati nell'Unione).

### ***5. La direttiva 2008/8/CE il nuovo regime***

Con la direttiva 2002/38/CE sono stati fatti passi fondamentali sulla imposizione IVA nel commercio elettronico, però la stessa ha portato anche qualche ulteriore problema.

La possibilità di scegliere liberamente in quale stato membro registrarsi, da parte delle imprese estere, ha portato ad una sorta di "concorrenza" fiscale tra gli stati membri, poiché l'impresa, per ovvie ragioni, mirava ad orientarsi laddove la aliquota IVA risultava più bassa.

Nell'ottica di risolvere questo inconveniente, nel Consiglio ECOFIN del 4 dicembre 2007, è stato fatto un accordo per un progetto di regolarizzazione e alterazione delle regole IVA, relative alla localizzazione delle prestazioni di servizi, in modo che queste operazioni siano imponibili nello Stato membro di consumo.

La Direttiva 2008/8/CE è stata approvata il 12 febbraio 2008 e ha cambiato in maniera significativa le regole di localizzazione delle prestazioni di servizi. Queste nuove regole sono entrate in vigore dal 1 gennaio 2010, con eccezione della localizzazione delle prestazioni dei servizi di telecomunicazioni, radiodiffusione e televisione e servizi resi tramite mezzi elettronici, nel caso in cui l'acquirente è un privato, queste entreranno in vigore dal 1 gennaio 2015.

In sintesi, la direttiva 2008/8/CE modifica i criteri di **territorialità** delle prestazioni di servizi previsti dalla Direttiva 2006/112/CE nell'attuale vigenza che sono

basati sul principio dell'applicazione del IVA nel paese in cui è stabilito il prestatore. La direttiva 2008/8/CE ha l'intento di consentire l'applicazione della tassazione del IVA nel paese di consumo.

La prestazione si considera effettuata, pertanto, nel paese in cui è stabilito il committente, se questi è soggetto d'imposta (business to business – B2B); se il committente è un consumatore (business to consumer- B2C), il luogo della tassazione rimane, in linea di massima, quello in cui è stabilito il prestatore.

In determinati casi, si applicheranno criteri specifici, tendenti a consentire l'applicazione dell'imposta nel paese di consumo, come nel caso dei servizi prestati tramite mezzi elettronici.

Nella Esposizioni di Motivi della Direttiva è evidenziato soprattutto la necessità di modernizzare e semplificare il funzionamento del sistema comune del IVA. Per raggiungere questo obiettivo, si è ritenuto opportuno variare le regole che regolamentano la fruizione dei servizi vigenti nel paese di consumo, e semplificare le norme speciali esistenti.

Come disposto dal considerando 1 della Direttiva 2008/8/CE “ *La realizzazione del mercato interno, la globalizzazione, la deregolamentazione e le innovazioni tecnologiche hanno contribuito a trasformare profondamente il volume e la struttura del commercio dei servizi. Un numero sempre più elevato di servizi può essere prestato a distanza. Per fare fronte a questa situazione, si è intervenuti soltanto in modo frammentario nel corso degli anni e attualmente numerosi servizi specifici sono di fatto tassati in base al principio della destinazione*”.

L'obbiettivo del legislatore europeo è, essenzialmente, definire un sistema di regole che garantiscano le imposizioni dei beni e servizi nel paese di effettivo consumo.

### ***5.1. Lo scenario delle applicazioni future della direttiva***

Dal 1 ° gennaio 2015, le norme del commercio elettronico muteranno notevolmente con l'entrata in vigore dell' art. 5 della direttiva 2008/8/CE che comporterà un nuovo sistema di norme uniformi per i servizi elettronici e per quelli di telecomunicazione e di radiodiffusione.

La prima novità importante è pertinente al luogo di imposizione delle prestazioni rese a persone non soggetti passivi che, in deroga al criterio generale del luogo del prestatore (art. 45 della direttiva 2006/112/CE), viene ad essere individuato, per tutti i servizi sopra indicati, nel luogo in cui la persona è stabilita, ha il domicilio o la residenza (nuovo art.58, lett.a), b) e c), della direttiva, in vigore dal primo gennaio 2015.

La Sottosezione 8, sarà nuovamente cambiata “Prestazioni di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi “ l’art. 58 determinerà il luogo della prestazione dei servizi in questi elencati, tra cui quelli forniti per via elettronica come : “ il luogo dove il soggetto non passivo è stabilito, ha il suo domicilio o la sua residenza abituale”.

I servizi forniti tramite mezzi elettronici saranno eliminati dalla lista presente nell’articolo 59 concernente il luogo delle prestazioni di servizi a persone non soggetti passivi fuori dalla Comunità.

Con tali modifiche , il regime delle prestazioni di servizi fornite tramite mezzi elettronici a soggetti non passivi viene quindi unificato, siano i prestatori comunitari o extracomunitari e siano i soggetti non passivi residenti o meno nella Comunità.

Si crea così una uniformità di trattamento, sulla territorialità dell’imposta, tra i fornitori di servizi diretti a consumatori finali, eliminando le distorsioni alla concorrenza prodotte dal regime in vigore fino al 2014, che prevede criteri diversi a seconda che il prestatore sia o meno stabilito nell’ Unione.

Nell’obiettivo di una disciplina unitaria dei servizi resi a distanza si pongono le basi sulle disposizioni che consentono agli Stati membri di applicare anche ai “servizi elettronici” il criterio di territorialità collegato al luogo di utilizzo della prestazione (art.59 bis della dir. 2006/112/CE, in vigore dal 1 gennaio 2015) e quelle che estendo ai servizi di telecomunicazione e radiotelevisivi le regole di regime speciale attese per le prestazioni elettroniche date a soggetti non stabiliti nella Comunità (art. da 358 a 369 della Direttiva 2006/112/CE, in vigore dalla stessa data).

È destinata a mantenersi, invece, e a permanere la difformità di trattamento tra i suddetti servizi per quanto riguarda i criteri dell’imposta, poiché la direttiva non prevede (neppure dal 2015) l’eliminazione della norma che proibisce agli stati membri di applicare ai servizi elettronici le aliquote IVA ridotte (art.98,par.2, secondo cpv., dir. 2006/112/CE) e che provoca le incertezze rilevante in precedenza.

L’ultima novità di particolare rilievo concerne, specificamente, le prestazioni rese da soggetti passivi stabiliti nell’Unione a consumatori residenti in altro Stato

membro che, per effetto delle mutazioni previste alle regole di territorialità, sono destinate ad essere sottoposte ad imposta nel luogo del destinatario anziché in quello del prestatore.

Al fine di agevolare le modalità derivanti dalle suddette operazioni, la direttiva prevede l'introduzione di un nuovo "regime speciale", dal regime pressoché analogo a quello stabilito per i fornitori extracomunitari ed applicabile ai servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici, che permette a tali soggetti di versare nel paese in cui sono stabiliti (denominato "Stato di identificazione") l'imposta dovuta per i servizi resi a consumatori di altri Stati membri (art. da 369-bis a 369-duodecies della Direttiva 2006/112/CE).

Dall'esame della direttiva 2008/8/CE si manifesta con evidenza come il legislatore comunitario abbia rinviato nel tempo la validità delle disposizioni che comportano sensibili modifiche alla disciplina del commercio elettronico, conservando in vigore i principi fondamentali dell'attuale assetto normativo fino al 31 dicembre 2014, con tutte le conseguenze avverse che si è avuto modo di evidenziare.

Del resto, lo stesso art. 6 della direttiva pare mettere in discussione l'effettiva introduzione delle nuove regole a partire dal 1 gennaio 2015, poiché demanda alla Commissione l'incarico di annunciare al Consiglio, prima di tale data, una realizzazione sulle possibilità di efficace applicazione di tali norme, e specialmente, sulla loro coerenza con la futura politica generale sul luogo di prestazione di servizi.

## ***6. Il regolamento UE 282/2011 e il commercio elettronico***

Il regolamento UE 282/2011 porta disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto. Il regolamento mira a garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili

Il regolamento, è applicato dal 1° luglio 2011 mira a garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della



Direttiva n. 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili.

In particolare, esso fissa i criteri interpretativi di riferimento per le prestazioni di servizi e con riguardo al luogo in cui le stesse devono considerarsi effettuate.

In attesa dei chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, si evidenzia che i servizi prestati tramite mezzi elettronici (e-commerce) all'art. 7 del citato regolamento, vengono definiti quali "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".

In particolare rientrano in tale definizione:

*a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche ed aggiornamenti;*

*b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;*

*c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;*

*d) la concessione a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;*

*e) le offerte forfettarie di servizi Internet (Internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato.*

Il regolamento stesso chiarisce che tale elenco non ha natura definitiva o esaustiva, ma sicuramente chiarisce maggiormente quanto contenuto nel regolamento n. 1777/2005 integralmente sostituito.

In conclusione la riforma operata dalla direttiva 2008/8/CE e il Regolamento UE 282/2011 si limitano a meglio qualificare le operazioni da includere e da escludere dalla nozione di commercio elettronico ed estendono il regime speciale anche agli operatori comunitari.

Dal 1° gennaio 2015, infatti, tale regime sarà applicato anche ai servizi elettronici prestati da soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma non nello Stato membro di consumo

## ***7. La stabile organizzazione nel IVA - Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico***

### ***7.1. La necessità dell' elemento personale e la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA***

Nell' ambito del sistema normativo IVA, ancorché sia stato fornito una serie di riferimenti al concetto di stabile organizzazione<sup>81</sup>, fino all'approvazione del Regolamento di esecuzione 282/2011 (recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto); era presente una lacuna normativa anche a livello comunitario del concetto di Stabile Organizzazione<sup>82</sup>.

Regolamento 282/2011 – Articolo 11 “ *1. Ai fini dell' applicazione dell' articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, la “stabile organizzazione” designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una*

---

<sup>81</sup> Si veda art. 7, 17 e 38 bis 2, DPR 633/72

<sup>82</sup> In linea generale, precedentemente alla approvazione del Regolamento di esecuzione 282/2011, a livello comunitario, veniva equiparato il concetto di stabile organizzazione sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini IVA.

*struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.*

*2. Ai fini dell'applicazione degli articoli seguenti la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione:*

*a) l'articolo 45 della direttiva 2006/112/CE;*

*b) a decorrere dal 1 o gennaio 2013 l'articolo 56, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE;*

*c) fino al 31 dicembre 2014 l'articolo 58 della direttiva 2006/112/CE;*

*d) l'articolo 192 bis della direttiva 2006/112/CE.*

*3. Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione."*

La mancanza di una definizione normativa ai fini IVA aveva portato parte della dottrina<sup>83</sup>, a ritenere che la nozione di stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore fosse mutuabile da quella elaborata nell'ambito del Modello OCSE, concernente le imposte sui redditi.

Per un'analisi dettagliata relativa alla Stabile organizzazione nel IVA, è necessario intendere innanzitutto la funzione principale dell' IVA.

Nelle imposte sui redditi, la stabile organizzazione ha la funzione di ripartire il reddito dell'impresa tra i diversi Stati interessati alla sua produzione<sup>84</sup> nel sistema IVA il ruolo è quello di criterio di collegamento territoriale<sup>85</sup> di determinate prestazioni di servizi ai fini dell'applicabilità del tributo e della conseguente individuazione del soggetto passivo tenuto ad una serie di adempimenti.

Quindi, qualora ad una stabile organizzazione sia riferibile una determinata prestazione di servizi (perché resa o ricevuta dalla stessa o per il suo tramite), allora

---

<sup>83</sup> Cerrato M., La stabile organizzazione nelle imposte dirette e nell'IVA tra irrilevanza del controllo societario e coincidenza con il concetto di centro di attività stabile, in Rivista Diritto Tributario, 1999, IV, p.207; Ludovici P.; Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell' imposta sul valore aggiunto, in Rivista Diritto Tributario, 1998,I, p.1998

<sup>84</sup> Franzoni P.; Ludermann P., La nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi e la nozione di centro di attività stabile ai fini IVA, in Bollettino Tributario, n.6/2007,p.518

<sup>85</sup> Ciccioli R.; Dragonetti A., La stabile organizzazione IVA alla luce del Regolamento di esecuzione UE n.282/2011, in il fisco n. 19/2011, p.1-2988

l'istituto assumerà rilievo sotto il profilo dell'IVA e determinerà il luogo di effettuazione dell'operazione.

Nella definizione comunitaria di “luogo di effettuazione della prestazione di servizi “ fornita prima dalla Direttiva 77/388/CE e successivamente dalla Direttiva 2006/112/CE, si specifica il criterio di collegamento territoriale della stabile organizzazione.

L'istituto della stabile organizzazione anche se richiamato dal legislatore comunitario, è rimasto per molto senza una definizione e con questo ha portato per molti anni ad una interpretazione giurisprudenziale della Corte che in più occasioni si è pronunciata su questione specifiche che ha fornito principi di applicazioni generale<sup>86</sup>.

I giudici comunitari, valutando la definizione e interpretando l'articolo 5 del Modello OCSE ai fini della imposizione sui redditi<sup>87</sup>, hanno individuato le seguenti condizioni necessarie per la sussistenza di una stabile organizzazione nel ambito IVA<sup>88</sup>: *un' installazione fissa a disposizione con un sufficiente grado di permanenza; la presenza di risorse umane e mezzi tecnici; l'effettuazione , in modo autonomo, di operazioni rientranti nel campo dei applicazione dell'IVA.*

Ora risulta necessaria l'analisi di 2 sentenze della Corte di Giustizia in cui si è cercato di definire il concetto di stabile organizzazione in relazione all' IVA :

**CGCE, sentenza 4/7/1985, C-168/84 (Berkholz)** – Trattasi del caso di un'impresa tedesca, che si occupava dell'installazione e della gestione di macchine automatiche per gioco d'azzardo anche a bordo di navi traghetto che viaggiavano in alto mare, fuori del territorio nazionale; impiegati della ditta provvedevano regolarmente alla manutenzione, alla riparazione ed alla sostituzione degli apparecchi oltre che alle operazioni di conteggio del denaro. La Corte ha negato l'esistenza di una stabile organizzazione in quanto il funzionamento delle stesse macchine non richiede una presenza umana se non per una saltuaria manutenzione. Ha escluso che tale situazione configurasse un centro di attività stabile, in alto mare tale apparecchio non è

---

<sup>86</sup> Cfr. CGCE, sentenza 4/7/1985, C-168/84 (Berkholz); CGCE, sentenza 2/5/1996, C-231/94 (Faarborg); CGCE, sentenza 7/7/1997, C-190/95 (ARO Lease BV); CGCE, sentenza C-260/1995 (DFDS A/S).

<sup>87</sup> Rolle G., La cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione “personale” e “materiale”, in il fisco n.20/2010,p.3157

<sup>88</sup> Garbarini C., La nozione di Stabile organizzazione nell'imposta sul valore aggiunto, in Rivista Diritto e Pratica Tributaria, 3/2002, p428; D' Alfonso E., La nozione di stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nel' IVA, in Rassegna Tributaria, 4/2003, p.1279.

centro di attività stabile, perché non ha consistenza minima e neanche un minimo di organizzazione, ossia un complesso ordinario di beni e di persone a disposizione del prestatore di servizi. Viene affermato che il principio secondo “ il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro di attività abbia una *consistenza minima*, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi”, e se queste prestazioni non possono essere utilmente riferite alla sede dell’attività economica del prestatore<sup>89</sup>.

**CGCE, sentenza 7/7/1997, C-190/95 (ARO Lease BV)**<sup>90</sup>. In questa Causa è stato affrontato il problema di una società di leasing che prendeva contatti con i clienti residenti in un altro Paese dell’ UE tramite intermediari indipendenti stabiliti in quest’ultimo Stato. I predetti intermediari ricevevano in cambio una provvigione e non partecipavano alla conclusione dei contratti firmati con i clienti finali nella sede della predetta società di leasing. La CGCE ha stabilito che se una società di leasing non dispone in uno Stato membro né di personale né di una struttura che presenti un grado sufficiente di stabilità, attraverso cui svolgere in modo autonomo le prestazioni di servizi in questione, essa non dispone di un centro di attività stabile in questo Stato. In tal modo la Corte ha attribuito primaria rilevanza al fatto che i contratti sono stati conclusi nel Paese di residenza della società di leasing per cui l’impegno assunto di fronte ai terzi è avvenuto direttamente.

In particolar, grande attenzione in tale causa è stata riservata alla corretta definizione di “Centro di Attività Stabile”, portando a definire come tale il centro di attività che presenta “un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate”.

Invece l’art. 162, comma 5, del TUIR prevede, in determinati casi, la possibilità di esistenza di una stabile organizzazione costituita da macchine automatiche anche in assenza del fattore umano. La ragione della differenza si trovano nella natura dell’IVA che, ai fini dell’applicazione dell’imposta, richiede la localizzazione di una prestazione rilevante. La mancanza di un’evasione di imposta, poiché l’impresa era comunque

---

<sup>89</sup> Fiorelli A.; Santi A., Specificità del concetto di “stabile organizzazione” ai fini dell’ imposta sul valore aggiunto, in Rassegna tributaria n.2 di marzo – aprile 1998, p. 367; Corabi G., Il commercio elettronico e la crisi della fiscalità internazionale, IPSO, Milano , 2000

<sup>90</sup> Fiorelli A.; Santi A., Specificità del concetto di “stabile organizzazione” ai fini dell’ imposta sul valore aggiunto, in Rassegna tributaria n.2 di marzo – aprile 1998, p. 367; Corabi G., Il commercio elettronico e la crisi della fiscalità internazionale, IPSO, Milano , 2000

localizzata in un altro Paese membro, e la difficoltà di localizzare la prestazione hanno portato la Corte a negare l'esistenza di un centro di attività stabile.

La rilevanza dell'apporto umano nel quadro della stabile organizzazione sul piano qualitativo, ossia in relazione all'effettuazione della prestazioni di servizi. Come dalla sentenza **ARO Lease BV**, il centro di attività stabile deve presentare "un grado sufficiente di permanenza" e possedere "una struttura, sul piano del corredo umano e tecnico, idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate", il che, come è stato rettamente rilevato, postula la presenza di quella capacità organizzativa minima in assenza della quale le prestazioni medesime non possono ritenersi rese dal centro di attività stabile ma della casa madre estera (punti 16 e 19).

Di conseguenza sono scaturiti due principi interpretativi fondamentali con riguardo al contenuto (allora) art.9 c)1, più volte citato, che si riassumono nei seguenti:

- al fine di stabilire la territorialità dei servizi, il luogo in cui prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica è il punto di riferimento preferenziale, da ciò seguendone che la "considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro";
- dal contesto dell'art.9 e dallo scopo di tale norma, si deduce che ricondurre una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede può avere luogo "solo se tale centro di attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per determinare prestazioni di servizi".

I principi enunciati dalla Corte di Giustizia, hanno trovato recepimento nell'art. 11 del Regolamento 282/2011, come già citato anteriormente, nella definizione " (... )*la stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.* "

Il carattere distintivo della Stabile Organizzazione IVA risiede quindi nella struttura, intesa non come semplice sede fissa, ma come un insieme di risorse umane, mezzi tecnici e sede fisica dell'impresa che garantiscono la permanenza nel territorio dello Stato membro, nonché l' idoneità a svolgere e ricevere servizi<sup>91</sup>.

Per quanto attiene il sistema IVA interno, è stata la giurisprudenza che, come a livello comunitario, ha provveduto a colmare, attraverso la propria interpretazione, l' assenza normativa di definizione.

Attraverso un diverso approccio rispetto a quello dei giudici comunitari e raggiungendo sostanzialmente le stesse conclusioni, i giudici della Corte di Cassazione hanno frequentemente individuato una nozione di stabile organizzazione delineata sulla base del Modello OCSE, ma opportunamente integrata, ai fini dell' applicazione dell' IVA, con quella più restrittiva prevista in ambito comunitario<sup>92</sup>.

La definizione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi, non necessariamente coincide con quella del sistema IVA, considerando che è un requisito fondamentale la compresenza permanente di mezzi umani e tecnici e non è sufficiente, ad esempio, la sola esistenza, di un' attrezzatura automatica come un server. A ciò si aggiunga che, sempre ai fini IVA, risulta problematica anche la figura analoga alla stabile organizzazione personale<sup>93</sup>.

---

<sup>91</sup> Ciccioli R., Dragonetti A., La stabile organizzazione IVA alla luce del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011

<sup>92</sup> Rolle G. ., La cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione personale e materiale , in il fisco 20/2010

<sup>93</sup> Rolle G., La cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione personale e materiale , in il fisco 20/2010

# Capitolo III – La legislazione italiana tributaria sul commercio elettronico

## *1. Recepimento delle Direttive sul commercio elettronico*

La Direttiva 2002/38/CE sul commercio elettronico è stata recepita nel ordinamento italiano con il D.Lgs. n.273/2003, con il quale sono state apportate delle modifiche al DPR 633/72.

Le modifiche hanno principalmente riguardato l'art. 7, 4° comma, relativo ai criteri di territorialità da applicare alle prestazioni di servizi: si è così introdotto nell'art. 7 anche le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici.

Ha introdotto una speciale disciplina per le imprese extracomunitarie, non identificate ai fini IVA in alcuno Stato membro, che prestano servizi tramite mezzi elettronici a committente non soggetto passivo d'imposta (privati consumatori) residenti in Italia oppure in altri paese della Unione Europea.

Tale misure hanno carattere sperimentale, la loro applicazione infatti è prevista per un periodo di tre anni a partire del 1° luglio 2003 fino al 30 giugno 2006.

Le prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici sono definite dal Art.9 Paragrafo 2 f) della Sesta Direttiva : *“una trasmissione inviata inizialmente e ricevuta a destinazione per mezzo di attrezzature per l' elaborazioni ivi compresa la compressione e la memorizzazione digitale dei dati, nonché la trasmissione inter, il trasporto e la ricezione via cavo, per radio e tramite mezzi ottici o altri mezzi elettronici, ivi compresi della Direttiva CE/89/552 e la radiodiffusione ”*.

Peirola e Della Carità<sup>94</sup> spiegano così le finalità perseguite del legislatore :

“- assoggettare ad IVA le prestazioni rese a committenti nazionali, a meno che le prestazioni siano utilizzate fuori del territorio comunitario;

---

<sup>94</sup> Peirola M.; Della Carità A., E-commerce diretto come cambia il regime IVA delle prestazioni di servizi on-line in Rassegna di fiscalità internazionale n.1-04



- applicare il criterio della committenza nel caso di prestazioni rese da soggetti nazionali a committenti comunitari, al fine di assoggettare al tributo in Italia le sole prestazioni rese a soggetti privati;

- escludere dal campo di applicazione IVA le prestazioni rese da operatori economici nazionali a soggetti privati extracomunitari;

- assoggettare ad IVA le prestazioni rese a soggetti privati nazionali da soggetti extracomunitari;”

Se i servizi di commercio elettronico sono richiesti da un soggetto identificato ai fini IVA nel Unione Europea, essi sono tassati nell’ Unione mediante applicazione, in capo al committente, del meccanismo di *reverse charge*<sup>95</sup>, mentre se gli stessi servizi sono richiesti da un soggetto non identificato ai fini IVA nell’ Unione essi non sono tassati nell’ Unione Europea.

Il D.Lgs. 273/2003, come già accennato in precedenza, modifica l’art. 7 del DPR 633/1972 disciplinante la territorialità dell’imposta, tramite l’ampliamento del novero delle fattispecie derogatorie ivi enumerate, ciò che rende ancora più difficoltosa la lettura della norma sulla territorialità delle prestazioni di servizi già di per sé tutt’altro che agevole.

Sostanzialmente viene totalmente sovvertito, per tale tipologie di servizi, il criterio generale per l’individuazione del luogo dell’imposizione delle prestazioni di servizi<sup>111</sup>. Viene quindi asserito al 4°com., lettera d) che: le operazioni in questione “ si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all’estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all’estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea”

In sintesi le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici si considerano territorialmente rilevanti in Italia, dunque, se il committente è ivi domiciliato, o residente, ovvero è una stabile organizzazione nel nostro Paese di un soggetto

---

<sup>95</sup> “Il meccanismo del reverse charge comporta che il cessionario o committente(nazionale) si rende debitore dell’imposta attraverso l’emissione di un’autofattura (ovvero l’integrazione della fattura ricevuta), riportante l’indicazione dell’IVA dovuta, destinata ad essere annotata sia nel registro delle fatture emesse sia in quello delle fatture di acquisto, di guisa che, in sede di liquidazione del tributo, il contribuente può far valere, contestualmente al debito IVA, anche la relativa detrazione, la quale, ove spettante integralmente, implica, di fatto, l’insussistenza di un saldo IVA a debito verso l’erario”. Spiega Milone A; Reverse Charge : violazioni (formali) in cerca della giusta sanzione, in Rivista di Diritto Tributario Vol. XX febbraio/2010-2 p.247

domiciliato o residente all'estero, salvo il caso in cui le prestazioni medesime siano utilizzate fuori dell'UE. Tale disposizione è poi completata dalla lettera e) che stabilisce che le prestazioni di servizi in questione “ rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati Membri della Comunità economica europea, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il destinatario non è soggetto passivo dell'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza”.

La novità che molto probabilmente rappresenta l'innovazione di maggior rilievo del decreto è la disposizione introdotta con la nuova lettera f ter) dell'art. 7, 4° comma:

“ Le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti non soggetti passivi d'imposta nello Stato, si considerano ivi effettuate”.

Se il prestatore, quindi, è domiciliato o residente al di fuori dell'UE, le operazioni di commercio elettronico diretto risultano sempre assoggettate ad imposta nel nostro Paese, dal momento che il novellato art. 7 ne stabilisce il rilievo sotto il profilo territoriale, anche se il committente non è soggetto passivo d'imposta. Non si considerano in alcun caso territoriali, invece, le transazioni digitalizzate rese a privati consumatori non comunitari. Anche quest'ultimo aspetto rimane fondamentalmente in linea con la ratio della disciplina comunitaria.

Il D.Lgs. n. 273/2003, in linea con il “regime speciale” individuato dalla direttiva sul commercio elettronico, aggiunge al corpo del DPR n. 633/1972 il nuovo art. 74-quinquies, che provvede a disciplinare il complesso di adempimenti ed obblighi posti a carico degli operatori non comunitari di commercio elettronico diretto, i quali operino nei confronti di privati consumatori nazionali. Si tratta del necessario corollario relativamente a taluni aspetti fondamentali della soggettività passiva d'imposta - alle nuove norme che attribuiscono rilevanza, sotto il profilo della territorialità, ad un complesso di operazioni che in precedenza sfuggivano all'IVA nel nostro Paese. Viene pertanto ivi delineato un particolare regime semplificato, a beneficio dei soggetti domiciliati o residenti fuori dell'UE, ovviamente privi di stabile organizzazione e non già identificati ai fini IVA in altro Stato membro, relativamente ai servizi del tipo predetto resi ad un committente italiano o comunitario, non soggetto passivo d'imposta.

Secondo la richiamata disposizione, più esattamente, l'operatore extracomunitario può scegliere di identificarsi proprio nel nostro Paese, presentando per via telematica al Centro operativo di Pescara - anteriormente all'effettuazione della

prima operazione - una specifica dichiarazione, redatta secondo lo schema approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 ottobre 2003. Ciò consente al soggetto di evitare l'identificazione in tutti gli altri Stati membri nei quali pone in essere l'attività di commercio elettronico a beneficio di consumatori finali, oltre che di essere esonerato dagli obblighi di fatturazione, di registrazione e di presentazione della dichiarazione annuale. I dati che l'operatore non residente deve fornire all' Ufficio competente sono quelli identificativi, compresi i vari indirizzi elettronici, nonché l'attestazione della mancata identificazione ai fini IVA in altro Stato dell'UE, la cui effettività deve essere accertata facendo ricorso ad un sistema informativo comunitario, in via di predisposizione. È questa, infatti, una delle condizioni alle quali è subordinata la possibilità di fruire del regime speciale di cui al nuovo art. 74-quinquies, atteso che l'eventuale preventiva registrazione in altro Stato membro preclude al soggetto la possibilità di accedervi, e la successiva registrazione in altro Stato membro è una delle cause che ne comporta l'esclusione, ai sensi del comma 5 della medesima disposizione. Sicché, in quest'ultimo caso, l'operatore sarà obbligato a registrarsi ai fini IVA in ciascuno degli Stati membri nei quali effettua servizi di commercio elettronico a beneficio di soggetti comunitari non IVA.

Una volta in possesso del proprio numero identificativo, a fronte di ciascuna operazione indicata e per il corretto espletamento delle formalità impostegli, il soggetto passivo non residente deve acquisire le informazioni rilevanti dal committente, vale a dire l'indicazione circa la sua residenza e sul suo status di non soggetto IVA, poiché il nuovo regime prevede l'applicazione dell'imposta con l'aliquota vigente nello Stato membro in cui risiede il consumatore finale. A questo proposito vi è da dire che la rimarchevole disparità di aliquote vigenti nei vari Stati attesta come gli effetti distorsivi della concorrenza nel mercato comune siano tutt'altro che rimossi dal novellato regime impositivo e che quindi, come già sottolineato in precedenza, le diverse aliquote continuano a restare il punto debole del regime.

Volendo brevemente riassumere il nuovo regime dei servizi forniti tramite mezzi elettronici che discende dai criteri di territorialità sopra esposti e da quelli non modificati dal legislatore, si ha che:

a) per i servizi resi da un operatore nazionale ad un committente anch'esso nazionale, sia esso un soggetto d'imposta o meno, ovviamente, nessun problema si pone

ed il luogo di imposizione coincide con quello di localizzazione del fornitore, cioè l'Italia;

b) per i servizi resi da un operatore nazionale ad un committente stabilito in altro Stato membro dell'UE, occorre distinguere a seconda che: - il committente medesimo sia un soggetto IVA (cosiddette operazioni business to business), nel qual caso il luogo d'imposizione è lo Stato membro ove questi è domiciliato o residente e l'applicazione dell'imposta risulta a suo carico, mediante il meccanismo del reverse charge, previsto dall'art. 21, par. 1, lett. b), della VI direttiva CEE; - il committente medesimo sia un consumatore finale (cosiddette operazioni business to consumer), il luogo d'imposizione è lo Stato membro ove è domiciliato o residente il prestatore, cioè l'Italia;

c) per i servizi resi da un operatore nazionale ad un committente stabilito al di fuori dell'UE fa difetto il presupposto territoriale, sicché l'operazione non è soggetta ad imposta;

d) per i servizi resi da un operatore comunitario ad un committente nazionale, occorre distinguere a seconda che:

- il committente sia un soggetto IVA (operazioni business to business), nel qual caso il luogo d'imposizione è l'Italia e l'applicazione dell'IVA avviene con il meccanismo dell' *reverse charge*, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del DPR 633/1972;

- il committente sia un consumatore finale (operazioni business to consumer), il luogo d'imposizione è lo Stato membro ove è domiciliato o residente il prestatore UE;

e) per i servizi resi da un operatore stabilito al di fuori dell'UE ad un committente nazionale, il luogo d'imposizione è comunque l'Italia e, per quanto riguarda le modalità applicative del tributo, occorre distinguere a seconda che:

- il committente medesimo sia un soggetto IVA (operazioni business to business), nel qual caso l'applicazione dell'imposta risulta a suo carico, con il meccanismo dell'autofattura, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del DPR 633/1972;

- il committente medesimo sia un consumatore finale (operazioni business to consumer), l'operatore extracomunitario, che non operi per il tramite di una stabile organizzazione in altro Stato membro dell'UE, è tenuto ad identificarsi fiscalmente in uno Stato membro dell'UE<sup>96</sup>.

---

<sup>96</sup> Santi A., Complete le regole IVA per il commercio elettronico, in L'IVA, 12/2003

Di particolare rilievo risulta la disposizione prevista dall'art.12, par.3, ultimo capoverso della Sesta Direttiva (introdotto dall'art.1, punto 2) della Direttiva 2002/38) che pone il divieto a carico degli Stati Membri di applicare ai servizi in questione aliquote ridotte rispetto a quelle ordinarie vigenti nei rispettivi ordinamenti nazionali. Attraverso l'introduzione di tale norma il legislatore comunitario pare aver voluto imporre l'applicazione delle aliquote IVA ordinarie ai servizi prestati on-line, a prescindere dalla misura del prelievo prevista per la corrispondente attività prestata con i mezzi tradizionali, con conseguente discriminazione, che pare priva di giustificazione<sup>113</sup>, tra i diversi mezzi di realizzazione di una medesima attività.

Anche in questo caso il legislatore nazionale nel dare attuazione alla norma comunitaria se ne è parzialmente discostato: esso ha inserito tale divieto esclusivamente nella disciplina del regime speciale di cui al predetto art. 74-quinquies<sup>114</sup>. Si profila così un possibile contrasto con la Direttiva e la disciplina nazionale di attuazione della stessa, considerato che la norma comunitaria, così come formulata, prevede il divieto in questione con riferimento "ai servizi di cui all'art.9, par. 2, lett. e)" e, dunque, a tutti i servizi prestati tramite mezzi elettronici, indipendentemente dalla localizzazione del prestatore e dall'utilizzo del regime speciale.

Inoltre, qualora vengano esercitate per il tramite di mezzi elettronici attività, quali le prestazioni di insegnamento e i servizi finanziari, che rientrano tra le operazioni esenti (rispettivamente ai sensi dell'art.13 della Sesta Direttiva e dell'art. 10 del DPR 633/1972) si pone la questione della spettanza del diritto all'esenzione. A tal riguardo appare preferibile la soluzione che riconosce il diritto all'esenzione, assegnando la prevalenza dell'art.13 della Sesta Direttiva rispetto all'art.12, par.3, ultima parte, aggiunto dalla direttiva sul commercio elettronico, che espressamente sancisce l'applicazione dell'aliquota ordinaria per le operazioni costituenti servizi prestati tramite mezzi elettronici. Tutte le operazioni che rientrano oggettivamente nel campo di applicazione dell'art.13 dovrebbero continuare a godere dell'esenzione, ancorchè prestate attraverso strumenti informatici<sup>97</sup>.

Tale soluzione risulta conforme al principio di neutralità concorrenziale, in quanto assicura un'uniformità di trattamento tra operazioni identiche, senza distinzione tra le diverse modalità di prestazione delle stesse.

---

<sup>97</sup> Mercurio V., Brevi considerazioni sull' applicazione dell' IVA alle attività di commercio elettronico dopo il d.lgs n. 273 del 2003

Il D.Lgs. 18/2010 del 20 febbraio 2010, ha recepito nel ordinamento italiano le norme del chiamato “Vat Package”, attuando le direttive comunitarie relative all’ IVA sui servizi ( Direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE, e 2008/117/CE) <sup>98</sup>.

Il nuovo decreto ha modificato profondamente le relativi regole per l’individualizzazione del luogo di imposizione fiscale .

Il principio di territorialità per le operazioni tra soggetti passivi (B2B) prevede che il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale corrisponde a quello in cui l’operatore ha fissato la sede della propria attività economica.

Sul quello che riguarda ai servizi prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni dei tali servizi corrisponde quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tale servizi corrisponde quello in cui è situata la stabile organizzazione.

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello stato, si resi a uno soggetto passivo ivi stabilito, inoltre una società si considera stabilita si considera stabilita nel territorio dello stato se ivi ha la sede legale, quella effettiva o una stabile organizzazione.

Secondo le nuove regole, si passa dall’antico criterio della tassazione nel paese di stabilimento del prestatore a quello di tassazione nel paese di stabilimento del cliente.

I servizi resi a consumatori privati, rimane invariata la tassazione IVA nel paese del prestatore del servizio.

Il D.Lgs 18/2010, ha dunque modificato ed integrato le disposizioni relative alla territorialità IVA, rideterminando il sistema della territorialità delle prestazioni di servizi, introducendo una doppia regola di tassazione delle operazioni e restringendo il campo delle deroghe previste. Fino al 31 dicembre 2009, come già sottolineato, il criterio di servizi IVA era il luogo del prestatore di servizio.

Le nuove regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi sono state applicate già dal 1° gennaio 2010.

È stato introdotto un sistema “duale”, in cui occorre distinguere le prestazioni di servizi in base al soggetto che riceve la prestazione stessa, al fine di individuare la

---

<sup>98</sup> Centore P., La revisione della territorialità alla luce del recepimento delle Direttive UE, in *Fiscalità Internazionale*, 2/2010, p.135; Bargagli M., La territorialità nei rapporti con stabile organizzazione, in *Guida alla fatturazione* 4/10,p.25

territorialità delle operazioni. La riforma in commento prevede che per le prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti passivi (business to business) si applica il criterio territoriale del luogo del committente (art. 7 ter, primo comma, lett.a, del DPR 633/72)

Mentre per le prestazioni rese nei confronti di soggetti privati (business to consumer) il criterio rimane quello previgente del luogo del prestatore (art.7 ter primo comma, lett.b, del DPR 633/72).

Riassunto, con il recepimento anche della direttiva 2008/117/CE, del D.Lgs 18/2010, con riferimento alle prestazioni di servizi in generale (con i Paesi UE o extracomunitari) ha disposto che un nuovo concetto di territorialità dell' operazione; per determinare la rilevanza ai fini IVA dei servizi:

- ***Si passa dalla rilevanza della residenza :  
del prestatore a quella del committente se soggetto passivo IVA ( Business to Business – B2B) -art. 7 ter)***
- ***Permane la rilevanza della residenza :  
del prestatore se il committente non è soggetto passivo IVA (Business to Consumer – B2C)***

Questa dualità si applica integralmente alle prestazioni di servizi generiche, in quale, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità. Sono invece previste, come nel sistema previgente, particolari regole sia per alcune prestazioni di servizi oggettivamente considerate che per alcune di esse rese a privati consumatori, non soggetti passivi di imposta.

Per questo motivo, dal punto di vista teorico, si può affermare che le regole generali sul criterio di territorialità si fondano sullo status di soggetto (passivo o meno) del destinatario della prestazione di servizi<sup>99</sup>.

Le prestazione di servizi cosiddette generiche, nel quale non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (criterio del luogo del committente previsto dall'articolo 44 della Direttiva). Al contrario, i servizi generici prestati a persone che non sono soggetti passivi o prestati a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (Business to Consumer o B2C), continuano ad essere assoggettati ad impostazione nel territorio

---

<sup>99</sup> Logozzo M., La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche, in Corriere Tributario, 12/2010 p.919

dello Stato se forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia (criterio del luogo del prestatore previsto dal art.45 della Direttiva IVA).

Tra questi servizi generici rientrano i servizi prestati tramite mezzi elettronici.

Una sintesi delle novità introdotte<sup>100</sup> che riguardano al Commercio Elettronico sono:

“- modifica della regola generale del luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi, per i quali si passa dal criterio della tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore al criterio di tassazione nel Paese di stabilimento del cliente. Per le prestazioni rese a privati consumatore si applica, come regola generale, quella della tassazione nel Paese del prestatore;”

“- conservazione di talune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi :

(...)

d) di telecomunicazione, tele radiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici;”

“- ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità dei servizi, che comporta che siano considerati tali anche :

a . gli enti non commerciali (individuati nel diritto interno dall’articolo 4, quarto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n.633) anche quando agiscono nell’ambito dell’attività istituzionale,

b . gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini IVA;”

---

<sup>100</sup> Circolare n. 58/E della Agenzia delle Entrate, 31 di dicembre di 2009



## 2. *La stabile organizzazione*

Il D.Lgs 344/2003, ha introdotto la definizione interna **dell’Istituto di Stabile Organizzazione**, in sostituzione alla definizione convenzionale di stabile organizzazione contenuta nei trattati contro le doppie imposizioni stipulati in Italia, e in secondo luogo a quella prevista dall’ art.5 del Modello OCSE, fino ad allora riconosciute.

Il suddetto decreto prevedeva tra i criteri direttivi “ (...) la definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni .”

Sulla base del criterio appena richiamato, e recependo l’orientamento interpretativo prevalente, il legislatore ha formulato l’articolo 162 del TUIR riproducendo fedelmente l’articolo 5 del Modello OCSE, con alcune differenze e precisazioni che comunque non alterano la sostanziale omogeneità tra le due nozioni.

Per ciò che riguarda il commercio elettronico, il legislatore ha provveduto ad integrare il concetto di stabile organizzazione inserendo, nel art. 162, uno specifico comma afferente le problematiche tipiche del commercio elettronico.

Le differenze tra la norma interna e la nozione convenzionale riguardante il concetto di stabile organizzazione diviene particolarmente importante proprio riguardo al commercio elettronico; nello specifico, l’art. 162 del TUIR stabilisce al comma 5 *che “ non costituiscono di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici<sup>101</sup> e relativi impianti che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”*.

Quindi al livello internazionale (OCSE) si è scelto di intervenire sotto il profilo interpretativo inserendo delle modifiche al commentario, mentre a livello nazionale(Diritto Italiano) si è intervenuti con una norma successivamente inserite nel TUIR.

Il legislatore sembra, in particolare, volere evidenziare il rapporto di strumentalità (e non meramente di ausilio o preparazione) che deve sussistere tra la raccolta di dati e la fornitura di beni e servizi, che rappresenta l’attività tipica

---

<sup>101</sup> Parte della dottrina ha sostenuto che il legislatore italiano, con l’utilizzo della locuzione “*elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni*” abbia inteso tradurre il termine in inglese server, in Stesuri A., *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in il fisco 17/2005

dell'impresa, al fine di considerare le apparecchiature elettroniche attraverso le quali viene svolta tale attività come stabile organizzazione.

In altre parole, anche la norma italiana, come quella convenzionale, prevede la possibilità che il server possa costituire una stabile organizzazione, a condizione che attraverso lo stesso vengano svolte le funzioni essenziali per lo svolgimento dell'attività d'impresa (*core functions*). Quindi anche per la norma italiana le attività svolte dal server non devono limitarsi a mere funzioni ausiliarie o preparatorie all'attività aziendale. Rendendo quindi coerente la disciplina italiana, prevista per la Stabile organizzazione nel commercio elettronico, alle analoghe disposizioni previste per le stabili organizzazioni tradizionali. Sembra invece scontata, pur in assenza di una esplicita dichiarazione, l'esclusione di un sito web o di un ISP dal campo di attrazione del concetto di stabile organizzazione<sup>102</sup>.

Parte della dottrina ha sottolineato che la norma in esame affronta solo parzialmente un fenomeno molto più ampio e diffuso ed è quindi inadeguata, di per sé, a fornire una soluzione alle numerose problematiche emerse nel corso del tempo.<sup>103</sup>

In conseguenza di ciò e nell'ulteriore considerazione che la legge delega sopra richiamata, per definire la nozione di stabile organizzazione, rimandava ai criteri convenzionali, nel successivo paragrafo verranno esaminate le ipotesi in cui si può configurare una stabile organizzazione in ambito del commercio elettronico anche alla luce dei principi interpretativi concordati a livello internazionale.

L'Amministrazione finanziaria, con la Risoluzione 119/2007<sup>104</sup>, fornendo i primi importanti chiarimenti in tema di stabile organizzazione e commercio elettronico, richiama espressamente il commentario OCSE e ne ripercorre l'analisi in termini pressoché analoghi.<sup>105</sup>

Come chiarito della Risoluzione 119/E del 2007, per potersi configurare una stabile organizzazione in presenza di un server occorre che il soggetto non residente<sup>106</sup> :

---

<sup>102</sup> De Luca A.; Ritrovato F., La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia, in *il fisco* n.14 del 5 aprile 2004, p.2122

<sup>103</sup> Stesuri A., La stabile organizzazione post riforma fiscale, in *il fisco* n.17/2005, p.2588

<sup>104</sup> Agenzia delle entrate, Risoluzione 119/E con riferimento ad una società francese attiva nel commercio elettronico, e che si avvale di due server presso ISP italiano.

<sup>105</sup> Giaconia M.; Greco L., Quando il server è stabile organizzazione materiale, in *Corriere Tributario*, 28/2007, p. 2320 e ss

<sup>106</sup> Lovisolò A., La stabile organizzazione, in *Diritto Tributario Internazionale* coordinato da Uckmar V., Padova, 2005, p.435

- 1) abbia la piena disponibilità del server stesso, potendo peraltro manovrarlo anche da remoto e senza l'intervento di personale umano in loco;
- 2) utilizzi il server in maniera stabile (sede fissa d'affari) per la commercializzazione dei suoi prodotti.

L'Amministrazione ripercorre in termini pressoché analoghi l'analisi che è proposta anche dal Commentario OCSE, per giungere alla conclusione che qualora le apparecchiature informatiche (server) “ siano di proprietà e di utilizzo esclusivi del soggetto non residente, che siano stati installati per un tempo indefinito in Italia e che attraverso medesimo detto soggetto svolga la propria attività commerciale, è da ritenere che i servizi garantiti ai clienti italiani debbano essere considerati prestati da una stabile organizzazione in Italia e, come tali, assoggettati ad imposta nel territorio dello Stato”. L' amministrazione prosegue e conclude sulla natura “principale” dell'attività prestata, avvalorando la sussistenza della stabile organizzazione anche alla scorta del fatto che “il soggetto non residente svolga una attività di commercio elettronico diretto, caratterizzato dalla fornitura di beni o servizi scaricabili (download) direttamente dall' elaboratore(es. fotografie, brani musicali, software) e che tutte le fasi del contratto, compresa quella dell'acquisizione del prodotto e del pagamento, si realizzino per via telematica”.

Quindi, la soluzione prospettata dal Ministero è in armonia con le interpretazioni suggerite nel Commentario dell' OCSE, in particolare là dove riconosce la peculiarità del contratto in essere tra società non residente e ISP italiano.

Infatti, il caso oggetto di interpello si discosta dalla pratica comune relativa ai contratti di *web hosting* generalmente stipulati da soggetti non residenti con ISP italiani, laddove prevede che la società francese, ancorché proprietaria dei server, non si appoggia totalmente alla struttura dell'ISP per la gestione e la manutenzione dell'apparecchiatura. Diversamente, qualora, come in genere previsto, l'ISP provvedesse non solo alla connessione alla rete, ma anche alla gestione e manutenzione del server, non si realizzerebbe il requisito della disponibilità della sede fissa, e la sussistenza della stabile organizzazione sarebbe esclusa.

Recependo l'impostazione del Commentario OCSE, l'amministrazione finanziaria ha dunque riconosciuto la presenza di una stabile organizzazione materiale

qualora il server sia a disposizione della società non residente, e venga da essa utilizzato quale bene strumentale al fine di commercializzare i beni e servizi oggetto dell'attività di impresa dell'azienda stessa<sup>107</sup>.

---

<sup>107</sup> Giaconia M.; Greco L., Quando il server è stabile organizzazione materiale, in *Corriere tributario*, 28/2007, p.2320

# Capitolo IV - L' imposizione tributaria in Brasile sul commercio elettronico

## 1. L' imposizione indiretta in Brasile sulle merci e servizi

La dottrina brasiliana<sup>108</sup> afferma che la Costituzione Federale non istituisce tributi, ma soltanto concede alle persone politiche costituzionali i poteri necessari per istituirli, competenze tributarie per tanto, o sia soltanto distribuire le competenze legislative per gli enti federativi.

Lo studio del trattamento tributario brasiliano al commercio elettronico deve partire dalla verifica dell'incidenza dei tributi esistenti sul consumo nel Brasile, l'ICMS (imposta sulla circolazione di merci e servizi di trasporto interstatale e intercomunale e servizi di comunicazioni) di competenza degli Stati e del Distretto Federale, e il ISSQN (imposta sui servizi di qualsiasi natura), di competenza dei Municipi e del Distretto Federale; sulle operazioni di beni intangibili e prestazioni di servizi tramite internet.

Nel contesto del ordinamento tributario brasiliano prima di evidenziare le imposte, legislazione e dottrine che riguardano il commercio elettronico è di grande importanza la analisi di concetti basilari per la realizzazione del commercio elettronico.

*Il termine merce* è adottato dalla Costituzione federale di 1988, in suo art.155, II, con la redazione data dall' "emenda" costituzionale n° 17/93, con l'intuito di delimitare la competenza tributaria degli Stati e del Distretto Federale, con la finalità di che l' imposta sulla circolazione, restringersi a questa categoria di beni e a nessun'altra.

È stato utilizzato nel art.150, paragrafo 5°, della Costituzione Federale, in contrapposizione al servizio, che dimostra una intenzione del legislatore in delimitare l'ambito della competenza tributaria di Stati e Municipi.

Merce significa bene, oggetto di commercio o attività mercantile. Così, esiste un elemento soggettivo che caratterizza la merce, qual sia, la disposizione del industriale o commerciante (fornitore) che mette a disposizione di terzi determinato bene, caso l'elemento volitivo sia nel senso di tenere il bene per se stesso, questo lascia di essere una merce.

---

<sup>108</sup> Amaro L., *Direito Tributario brasileiro*, 9ed. Rev. Sao Paulo : Saraiva 2003,p.99

Più avanti sarà analizzato tutti gli elementi intrinseci e estrinseci del concetto di merce. Per adesso se deve avere l'idea di che tutto il bene messo a disposizione di terzi per una azienda o un commerciante (fornitore).

Nella normativa europea il termine equiparabile alla definizione di merce è bene, questo è dovuto che esse è tangibile.

La persona che realizza operazioni di circolazione di beni sporadicamente o in un volume che non caratterizza attività commerciale, non è contribuente del ICMS, nei termini del articolo 4°,caput, della Legge Complementare n° 87/96.

La distinzione tra merce e servizi è fatta anche tra le competenze tributarie, dove la tassazione relativa alle circolazione di merci è di competenza degli Stati, mentre la tassazione delle prestazione di servizi (escludendo la prestazione de servizi di trasporte interestaduale e intermunicipale e di servizi di comunicazione) è de competenza dei municipi.

La Costituzione Federale di 1988 concede differenti competenze per la tassazione di operazioni involgendo la circolazione di merci (competenza dei stati) e la prestazione di servizi (competenza dei municipi), di modo che la definizione esatta di quello che sia merce delimita la facoltà dei stati membri della federalizzazione di tributare le operazione di circolazione di questi beni.

La vendita di un elettrodomestico o un automobile o alla prestazione di servizi di consulenza giuridica ha una natura giuridica chiara, che dispensa maggiore discussioni. In altri casi, la distinzione tra merce e servizio non è chiara, come il caso della fornitura di programme di computers , che può essere sviluppato specificamente d'accordo con le necessità di un consumatore o riproducendo in grandi quantità e collocato la disposizione dei utente del computer di un modo generale.

*Il termine circolazione è il “ encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo, inclusive o chamado autoconsumo; esse encamenidella merce verso al consumo, inclusive o chamado autoconsumo; esse encaminhamento faz-se através de operações que tanto podem ocasionar transferencia de propriedade ou de posse da mercadoria, como nao. Neste ecaminhamento, è relevante qualquer operação de que resulte acrescimo de valor da mercadoria”* <sup>109</sup>.

---

<sup>109</sup> Si veda nota 16, Braghetta D., Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito, Ed. Quartier Latin, Sao Paulo 2003,p.112

Carvalho<sup>110</sup> definisce circolazione come “*a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um titulo juridico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado*”.

### ***1.1. Imposta sulla circolazione di merci e servizi di trasporto interstatale e intercomunale e servizi di comunicazioni - ICMS***

In molti paesi l'imposta corrispondente all'ICMS incontra inserita nell'imposta sul valore aggiunto IVA.

In Brasile l'imposizione tributaria è divisa tra gli enti federativi, il legislatore ha creato tre imposte che negli altri paesi sono riunite in una l'IVA. L'ICMS è di competenza statale, IPI (imposta sui prodotti industrializzati) è di competenza federale e l'ISSQN (Imposta sui servizi di qualsiasi natura) è di competenza comunale.

Nella Costituzione anteriore a quella di 1988, la denominazione del tributo era ICM e incideva soltanto sulla circolazione delle merci. Con la Costituzione Federale di 1988, è stata ampliata l'incidenza anche sulle prestazioni di servizi del trasporto interstatale e intercomunale e sui servizi di comunicazione. L' ICMS è una imposta di competenza degli Stati e del Distretto Federale, la legittimità sull'imposizione dello Stato esiste con l'occorrenza del fatto generatore, o in caso di importazione sullo Stato nel quale si localizzi lo stabilimento dell'importatore.

*“Sua função é predominantemente fiscal, sendo uma importante fonte de receita para os Estados. No entanto, nada impede que seja utilizado com função extrafiscal, podendo ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e serviços” (artigo 155, § 2º, inciso III da Constituição Federal de 1988).<sup>111</sup>*

---

<sup>110</sup> Si veda nota 16, Braghetta D., Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito, Ed. Quartier Latin, Sao Paulo 2003, p.113

<sup>111</sup> “ Sua função é predominantemente fiscal, essendo uma importante fonte de entrada per gli Stati. Però, niente osta che sia utilizzato con una funzione estragiudiziale, potendo essere selettivo in ragione della essenzialità delle merce e servizi” (Art.155 Paragrafo 2º, comma II della Costituzione Federale di 1988)

Le ipotesi sulle quali incidono la riferita imposta sono definite nell'articolo 2° della Legge Complementare n° 87/96 e le sue aliquote sono fissate dagli Stati, con responsabilità del Senato Federale tramite risoluzione che stabilisce le aliquote applicabili alle operazioni e prestazioni interstatali e di esportazione, essendo ancora, facoltà dello stesso fissare aliquote massime e minime nelle operazioni interne.

Il contribuente dell'imposta, come disposto dall'articolo 4° della riferita Legge Complementare, è qualsiasi persona, sia lei fisica o giuridica, che realizzi, con abitudine o in volume che dimostri l'intuito commerciale, operazioni che involgano circolazione di merci o prestazioni di servizi di trasporto interstatale e intercomunale e ancora, servizi di comunicazione, anche se le operazioni e le prestazioni iniziano dall'estero. Possono anche essere contribuenti del ICMS, il responsabile e il sostituto tributario, nei termini stabiliti dalla legge<sup>112 113</sup>.

La sua base di calcolo, di regola, corrisponde al valore della operazione che involge la circolazione di merci, o ancora, al prezzo di servizio. Nell'assenza di indicazioni di questi valori, la base di calcolo sarà, in relazione alla circolazione di merci, o suo prezzo corrente o di suo simile nel mercato grossista nel luogo della operazione o nella regione e con relazione al servizio, il suo valore corrente nel locale della prestazione.

L' ICMS ha un suo "registro" è realizzato nei termini dell' articolo del CTN (codice tributario nazionale), una volta che i contribuenti lo riscuotono ogni mese e in base ai calcoli e senza che questi ancora non siano stati esaminati dall'autorità

---

<sup>112</sup> Art. 4° Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial;

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização

<sup>113</sup> Art.4 Contribuente è qualsiasi persona fisica, o giuridica, che realizzi, con abitudine o in volume che caratterizza volontà commerciale, operazioni di circolazione di merce o prestazione di servizi di trasporto interstatali e intermunicipale e di comunicazioni, ancora che le operazioni e le prestazioni si iniziano al estero.

Paragrafo unico : È anche contribuente la persona fisica o giuridica che, anche senza abitudine o volontà commerciale:

I - importe merci o beni dal estero, qualsiasi sia la sua finalità;

II - sia destinatario di servizi prestati al estero o in cui la prestazione sia iniziata al estero;

II - acquisti in appalto merci o beni sottosequestro o abbandonati ;

IV - acquisti lubrificanti o combustibili liquidi e gassosi derivati del petrolio e energia elettrica oriundi di altro Stato, quando non destinati alla commercializzazione o alla industrializzazione.



amministrativa, verranno poi successivamente approvati. Soltanto dopo il pagamento l'amministrazione approverà o meno (di forma espressa o tacita) l'appurazione del valore del tributo è realizzata dal contribuente.

Al contribuente è applicato il principio costituzionale della non cumulatività, disposto nel articolo 155, § 2º, il comma I della Costituzione Federale, evidenza che l'imposta è dovuta in ogni fase del ciclo economico, e deve obbligatoriamente essere scontata nella fase seguente, di modo che il valore effettivamente riscosso nella vendita finale di un prodotto, sia esattamente il valore dell'aliquota prevista sul suo valore finale.

Questo principio non può sopportare nessuna limitazione che non sia la già stabilita per la propria Costituzione Federale nel item II del § 2º articolo 155, relativa ai casi di non incidenza e esenzione .

Secondo Greco<sup>114</sup> il punto cruciale è la non cumulatività che sta nel diritto di compensazione (come diritto assoluto, senza restrizioni) che il contribuente deve dedurre in un determinato periodo, del ICMS dovuto delle uscite, il valore del ICMS pagato per l'entrate.

Se qualche norma fosse creata tenendo in vista la restrizione della compensazione dei crediti del ICMS fuori delle eccezione previste nel testo costituzionale, il contribuente pregiudicato può chiedere l' incostituzionalità di questa norma. A fin che il Potere Giudiziario faccia valere il principio della non cumulatività, e conseguentemente, il diritto della compensazione del contribuente.

---

<sup>114</sup> Greco M., Internet e Direito, Dialectica 2000 Sao Paulo

## ***1.2. Imposta sul servizi di qualsiasi natura – ISSQN***

L' imposta sul servizi di qualsiasi natura (ISSQN) è di competenza del Municipio come disposto dall'articolo 156, comma III, della Costituzione Federale che stabilisce :

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:  
I-(...);  
II-(...);  
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;  
IV- (...)”( artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988)<sup>115</sup>*

La funzione fiscale di questo tributo è rilevante, essendo importante fonte di entrata tributaria nei municipi. Il suo fatto generatore comprende la prestazioni di servizi di qualsiasi natura, presenti nella lista allegata al Decreto Legge n° 406/68 e che non siano nella sfera della competenza tributaria degli Stati, realizzati per impresa o professionista autonomo, indipendente d'avere o non stabilimento fisso (il Supremo Tribunale Federale (STF) intende che lo stabilimento è irrilevante per la fissazione del locale della prestazione del servizio).

La lista allegata al Decreto Legge n° 406/68 è stato oggetto di discussioni<sup>116</sup> che riguardano il fatto di essere esemplificativa (che potrebbe diventare molto ampia all'ipotesi di incidenza del ISSQN) o tassativa (che restringila il fatto generatore delle ipotesi costante nella lista dei servizi stabilita dalla Legge Complementare).

Su questo tema si è manifestato il STF affermando che la lista è tassativa, ma ha possibilitato la sua applicazione analogica, o che ha contrariato il Codice Tributario Nazionale – CTN, perché , non si può essere analogia, aumentare la lista di servizi descritti, per avere lei natura di norma definitrice della ipotesi di incidenza del tributo che finirebbe in risultare in esigenza del tributo non previsto in legge (Art.108, §1°).

Con questo si può capire anche che i Municipi possono, tramite legge ordinaria, descrivere il fatto generatore del ISSQN, dovendo questa competenza essere esercita con la limitazione della lista di servizi definita per la Legge Complementare n°56/87 che è stata modificata dalla Legge Complementare n° 100/99 dove è stato aggiunto alla

---

<sup>115</sup> Art. 156 Compete ai Municipi istituire imposta sul :  
(...);

III- servizi di qualsiasi natura, non compresi nel art.155,II,definiti in legge complementare;  
(Costituzione Federale di 1988)

<sup>116</sup> Guimaraes V., A tributação do consumo no Brasil in Revista Ciencia e Tecnica Fiscal , n°416/2005

lista allegata più un altro voce nella relazione di servizi e come la aliquota del ISSQN è fissata dai Comuni, potendo l'Unione, tramite di Legge Complementare, stabilire aliquote massime (art. 156, § 3°, inc. I della Costituzione Federale).

Con la creazione della Legge Complementare n° 100/99 è stata fissato l' aliquota massima di questa imposta in 5% (cinque per cento).

Si deve capire il servizio, in quest' imposta in studio, come una obbligazione di fare, e che implica un sforzo umano per la sua soddisfazione.

Il contribuente di quest' imposta è l'impresa o il lavoratore indipendente che presta servizio tributabile o ancora il responsabile tributario, figura questa istituita per alcuni comuni con appare nel articolo 128 del CTN.

Il Decreto Legge 406/68 con sua lista di servizi con 29 voci, che dopo la nuova redazione del Decreto Legge n° 834/69 ampliando la lista di 29 voci per 66, ancora non prevedeva nessun servizio relazionato con l'area d'informatica e internet perché in 1969 cominciava a svilupparsi nel Dipartimento di Difesa del Governo degli Stati Uniti il primo concetto d'internet.

In suo allegato, modificato per la Legge Complementare 56/87, con l'inizio dello sviluppo dell'informatica e softwares il Decreto Legge 406/68 ha avuto l'inclusione delle voci di maniera ampia conforme sotto citati :

***“ 22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (VETADO);”***

***(...)***

***“24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza;”*** (Decreto Lei n° 406 – 31 dez. 1968)<sup>117</sup>

Con l'evoluzione del commercio elettronico e la crescente vendita di softwares, la legislazione dell'ISSQN è stata contemplata con la modificazione della riferita lista per la Legge Complementare 116/2003.

Finalmente con la Legge Complementare 116/2003 è stata re delimitata l' incidenza del tributo di competenza dei Comuni e del Distretto Federale, in questo campo determinato come fatto generatore del ISSQN, per lo sviluppo del e-business<sup>118</sup>, commercio elettronico e softwares :

---

<sup>117</sup> Decreto Legge n°406, 31 dicembre 1968

<sup>118</sup> Esso consiste in una forma di fare affari in quale una organizzazione mantiene un rapporto commerciale con fornitore, clienti e impiegati tramite internet. Questa applicazione ha un supporto di una banca dati e un programma di gestione delle imprese che insieme sono le basi per la interazione dinamica

Lista di servizi allegata alla Legge Complementare n° 116, di 31 di Dicembre di 2003.

- “ 1 – Serviços de informática e congêneres.**
- 1.01 – Análise e desenvolvimento de Sistemas.**
- 1.02 - Programação**
- 1.03 - Processamento de dados e congêneres.**
- 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos .**
- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direitos**
- 1.06 - Assessoria e consultoria em informática.**
- 1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.**
- 1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.”**
- 2 (...) (Lei Complementar nº 116 31 de dez. 2003)**

---

delle informazioni, o la manipolazione, l' accesso, l' aggiornamento e la gestione di dati essenziali per un rapporto commerciale di tutti i soggetti coinvolti nella catena produttiva. L' infrastruttura del e-business é composta dai mezzi materiali e immateriali utilizzati per supportare processi di compra-vendita elettronici e condurre transazioni di commercio elettronico, compreso hardware, software, telecomunicazioni di rete, servizi di supporto e capitale umano utilizzati nei negozi e commerci elettronici. L' e-business può anche essere considerato come qualsiasi processo commerciale che una organizzazione conduce tramite una rete di computer. Esempi di questi tipi di processi sono :Produzione: ha lo sviluppo nella area di ricerca, pagamenti, sostituzioni automatica del magazzino , processo di pagamento e altri rapporti con fornitori, controllo della produzione e i processi di rapporti più finalizzati al processo di produzione;Rapporti di Consumo: questo tipo di processo comprende marketing, vendite elettroniche , processo di pagamento di clienti e gestione e supporto ai clienti;Gestione interna : questo tipo di processo funziona al interno della impresa, con l'obiettivo di risolvere le necessità degli impiegati, dare formazione, condividere informazioni, video conferenza e selezione.

## 2. Il trattamento tributario sul commercio elettronico in Brasile

### *2.1. Incidenza tributaria indiretta sulle operazioni di commercio elettronico*

Nel diritto brasiliano, l'art. 1° della Legge n° 9609/98 definisce il software come *“a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, confida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-lo funcionar de modo e para fins determinados”* .

Il software è un bene immateriale, costituito da informazioni che il titolare dei suoi diritti concede in uso o licenza a terzi. Fino a che, c'è un supporto fisico, il complesso delle informazioni non possono essere confuse con il suo supporto.

Il programma per computer può essere oggetto di contratto di compra e vendita, ipotesi in cui avviene il trasferimento definitivo dei diritti sul programma stesso. Tramite questo contratto il titolare cede tutti i suoi diritti d'autore, inclusi quelli sulla commercializzazione del programma.

L'art. 9° della Legge n° 9069/98 prevede soltanto il contratto di licenza; non impedisce al titolare del diritto d'autore di cedere tutti i diritti relativi alla sua creazione, ma soltanto indica che questo è un comportamento poco abituale e non incoraggiato dal legislatore<sup>119</sup>.

Il contratto più caratteristico che ha per oggetto i programmi di computer è quello di licenza di uso, per mezzo del quale l'autore autorizza un'altra persona, attraverso compenso di utilizzare il programma, ma conserva per se la proprietà intellettuale della sua creazione.

È, quindi, un'autorizzazione all'utilizzo del software, ma senza il trasferimento di nessun altro diritto.

---

<sup>119</sup> In senso contrario Weikersheimer D., *Comercialização de software no Brasil : uma questão legal a ser avaliada*. 2.ed. rev. e atual. Dalla Legge n° 9609/98. Rio de Janeiro: Forense, 2000.p.92-4

In questa ipotesi, l'autore licenzia l'utilizzazione dei diritti d'autore al distributore, che a sua volta cede al commerciante al dettaglio o direttamente al consumatore finale il diritto, non esclusivo, di utilizzare il software sotto certe condizioni.

Un'altro tipo di contratto con oggetto i programmi per computer è lo sviluppo della programmazione, nel quale l'oggetto del contratto è la ricerca e lo sviluppo di programmi specifici, che considerano le esigenze del richiedente.

Tra questi contratti, l'unico che può originare l'incidenza del ICMS è quello d'acquisto e vendita dei diritti sopra il programma, in ragione del cambiamento della proprietà dei beni; mentre il contratto di cessione dei diritti di uso, non trasferendo la proprietà, non è sottoposto a tale imposta.

Devesi mettere in evidenza, tuttavia, che l'interpretazione data da una sezione del Supremo Tribunale Federale (STF) è contrario a quanto qui esposto: non è rilevante per l'acquirente se il programma di computer sia stato acquistato per via elettronica, senza supporto fisico, o se mediante l'acquisizione di CD's, perchè il complesso normativo è lo stesso.

Ossia, per l'utente non deve fare differenza, sotto l'aspetto tributario, se il programma sia stato acquistato in forma tangibile o no.

Chi compra un software non acquista solamente il complesso d'istruzioni contenute nel programma, ma anche il diritto d'uso di queste istruzioni, senza il rischio d'imputazioni civili o criminali esistenti nei casi di pirateria (uso improprio).

Come si è visto fin qui, se la vendita avviene attraverso Internet e la consegna è fisica (commercio elettronico indiretto), l'imposizione dell'ICMS non presenta difficoltà.

La tassazione, in questo caso, segue le procedure stabilite, dal momento che il commercio elettronico è solo uno nuovo spazio commerciale per le aziende, attraverso il quale esse ottengono lo stesso risultato che otterrebbero commercializzando beni e servizi attraverso le strutture fisiche del paese.

Esattamente come in qualsiasi altro acquisto o vendita, il venditore e l'acquirente virtuali devono pagare gli stessi tributi dei venditori e acquirenti reali; e sottostare alla legislazione esistente sulla compravendita di beni e servizi reali, perché quello che cambia è solamente l'ambiente, già che la natura giuridica del business rimane la stessa.

La grande difficoltà è l'imposizione tributaria derivante dalla vendita di beni realmente. Questo perché, nelle transazioni di commercio elettronico diretto, diventa

difficile stabilire la natura giuridica delle operazioni, dei diritti e dei prodotti che vengono trasmessi, questo perché sono dematerializzati.

Melo<sup>120</sup> afferma che i programmi per computer, senza aggiunta di software, non sono merci: *“il rispettivo software rappresenta un prodotto intellettuale, oggetto di cessione di diritto, di distinta natura giuridica che tornerebbe imprescindibile un’alterazione normativa”* perché l’ICMS venga ad incidere.

Per Greco<sup>121</sup>, il programma di computer non è un bene corporeo, perché non può essere toccato dall'uomo, ma non è neanche un bene incorporeo, perché si trova nel piano della materia e non è una creazione del diritto.

Solo se la definizione, che i beni incorporei sono una creazione de diritto, venisse abbandonata per la definizione che incorporeo è tutto ciò che non è corporeo, è che i softwares potrebbero essere classificati come beni corporei.

Conclude Greco che un'interpretazione restrittiva dell'art. 191 del Codice Commerciale del 1850 e del art.110 del Codice Tributario Nazionale non autorizza l’incidenza del ICMS sulla commercializzazione dei softwares. Un’interpretazione che considera solo il carattere abituale di chi realizza la vendita (il commerciante), così come la capacità contributiva di chi esegue l'operazione, perché l’ICMS venga a incidere sull’autore del software.

Nello studio sull’incidenza dell’ICMS sui programmi di computer scaricati dalla rete (download), DeLucca<sup>122</sup> afferma, che il software può essere oggetto solo di cessione o licenza d'uso (ai sensi dell'art. 27 della legge 7.646/87, abrogato dal art. 9 della legge n° 9.609/98) e non di trasferimento di proprietà; ragione per la quali non vi è alcuna incidenza dell’ICMS.

Abrão<sup>123</sup> condivide l’affermazione di Greco, nel senso che il software non è un bene corporeo e neanche incorporeo, concludendo sull'impossibilità d’inquadramento nei fatti generatori tributari previsti dalla legge brasiliana, ragione per la quale non è imponibile l’ICMS e l’ISS.

---

<sup>120</sup> Melo J., Comércio Eletrônico: importação, exportação, estabelecimento virtual: atos mercantis: conflitos. Palestra preferida no XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.81, p.70-3,2000

<sup>121</sup> Greco M., Internet e Direito 2.ed. rev.e aumentada. São Paulo: Dialitica,2000.

<sup>122</sup> De Lucca N., Tributação na Internet. In: Martins I., Tributação na internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de extensão Universitária,2001.p.151

<sup>123</sup> Abrão C., Tributação na Internet. In: Martins I., Tributação na internet. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de extensão Universitária,2001.p.203

Secondo Carvalho<sup>124</sup>, la natura mercantile di un prodotto sta nella definizione che può conferirle attributi di merce. Tradizionalmente, merce è definita dal diritto brasiliano come un bene mobile oggetto di commercio.

Il problema esistente nella produzione di programmi di computer o softwares, dato il suo carattere immateriale o virtuale, è determinare che cosa sia un bene oggi.

Pereira afferma:

*“ O interesse prático da distinção das coisas em corpóreas e incorpóreas, que no direito humano se situava na forma de transmissão, de vez que as corporales res deviam obedecer ao ritual da mancipatio ou da traditio, enquanto que as res incorporales eram transferidas por outras formas, como a in iure cessio, no direito moderno reduziu-se, embora ainda se possa indicar. Assim é que as coisas corpóreas se transferem pela compra e venda , pela doação etc., enquanto que as incorpóreas pela cessão. Para certos direitos que se aproximam do de propriedade, mas que não se podem, com rigor definir como direitos dominiais, a tecnologia moderna reserva a expressão propriedade, a que acrescenta o qualitativo incorpórea, e refere-se tanto em doutrina como na lei à propriedade incorpórea . É assim que se qualifica de propriedade literária, científica e artística ao direito do autor sobre a obra; propriedade literária, científica e artística ao direito do autor sobre sua obra ; propriedade industrial ao direito de explorar uma patente de invenção ou uma marca de fábrica; propriedade de um fundo de comércio ao direito de explorar os elementos corpóreos e incorpóreos ligados ao estabelecimento mercantil . ”*<sup>125</sup>

La definizione di merce è sempre stato un punto problematico in relazione alla tassazione del commercio elettronico.

L' avvocato di Stato Castro<sup>126</sup> è stato uno dei primi a preoccuparsi con la classificazione data dal ministro Pereira, perchè implicherebbe profonde difficoltà per la tassazione del commercio elettronico diretto (quello realizzato senza l'intermediazione di qualsiasi mezzo fisico).

Castro anche afferma anche:

*“ o conceito de mercadoria , sua referencia mais remota no campo do direito privado, encontrado no at. 191 do Código Comercial editado no século passado, já contemplava elementos não tangíveis, buscando abarcar todos os objetos do comercio independentemente da forma. Este inclusive, é o sentido mais corrente e adequado para a idéia de mercadoria: “aquilo que é objeto de compra ou venda” ou aquilo que se comprou e que se expõe à venda”. Portanto a mercadoria virtual, ente não palpável pode e deve ser aceita como objeto do chamado comércio eletrônico para efeitos de tributação”.*

<sup>124</sup> Carvalho P., Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2000

<sup>125</sup> Pereira C., . Instituições de direito civil. Rio de Janeiro, v. I, 19ª ed. Florense, 2000

<sup>126</sup> Castro, A., Os meios eletrônicos e a tributação. Disponível em <http://www.suigeneris.pro.br/direito>



*“No julgamento do Recurso Extra 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado ‘de prateleira’, e o licenciamento ou cessão do direito de uso do software.*

*A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.”*

Per l'applicazione dell'ICMS e dell'ISSQN è rilevante non il mezzo con cui circola il bene, ma se il bene acquisito è un prodotto standard, venduto in grande scala a qualsiasi utente, o se è un software personalizzato richiesto da un singolo cliente. Per il primo si applica l'ICMS; per il secondo l'ISSQN.

La prima sessione del Supremo Tribunale Fedrale (STF), Corte Suprema brasiliana, in due decisioni, si è manifestata nel senso che i programmi per computer prodotti e commercializzati in serie, chiamati softwares personalizzati o standard, sono considerati merci.

Per giustificare la sua decisione, la prima sessione del STF ha concluso che nella licenza di un software standard esistono due contratti, un di cessione d'uso del software e l'altro di fornitura del software in suo supporto fisico. Per questo è soggetto a tassazione solo la riproduzione di massa di programmi

Secondo il ministro Sepulveda, chi vende il software non assume la condizione di cessionario o licenziatario del programma, in quanto è un semplice sostegno della vendita del lavoro fisico-intellettuale. È solo il destinatario che assume il diritto di utilizzare il programma per computer. Questo perché tra autore e venditore avviene solo la cessione del supporto fisico, senza il trasferimento del diritto d'utilizzare il programma per computer, che è l'oggetto dell'ICMS.

In altre parole, la "vendita di massa di programmi e copie del lavoro intellettuale da parte di soggetti che non detengono i diritti d'autore non trasferisce la licenza e il diritto d'uso dell'opera, ma è solo una circolazione di beni”.

Il criterio adottato in questa decisione è il modo con cui il bene viene commercializzato; e non se il software è un bene o servizio. Cioè, si è adottato un criterio funzionale, in base alla utilità del bene a scapito delle sue caratteristiche.

Secondo questo modo di vedere, il titolare del contratto di licenza per l'uso in larga scala assume la condizione di commerciante di programmi per computer, abbandonando le caratteristiche di individualità .

Il Min. Moreira Alves commentando le decisioni della 1° Sezione della Corte Suprema, segnala che, anche se l'art. 191 del Codice del Commercio si riferisce solo ai beni materiali, la definizione di bene dipende da chi esegue l'operazione.

Il Min Octavio Gallotti nell'Aprile del 1999 ha promosso un'azione diretta di incostituzionalità, per abrogare l'espressione "anche se effettuata per via elettronica per determinare l'incidenza dell'ICMS sulla vendita di programmi per computador. Il ministro, inoltre, ha fissato l'esegesi di detto dispositivo per fornire un'interpretazione coerente alla Costituzione, senza ridurre il testo, per limitare l'incidenza dell'ICMS sulle operazioni di circolazione delle copie dei programmi per elaboratore prodotti in serie e venduti nei negozi, senza toccare la concessione di licenze o la cessione d'uso di tali programmi.

L'ICMS incide sulla circolazione giuridica dei beni. Solamente nelle operazioni che trasferiscono tutti i diritti d'autore dei programmi per computer, è che avviene la trasfereza di proprietà tributabile ai fini dell'ICMS.

La semplice cessione dell'uso, a titolo gratuito o onerosa, per utilizzare il software in un unico computer, proibendone la creazione di copie (salvo il caso del back-up), non caratterizza la trasfereza della proprietà, che è il fatto generatore della suddetta tassa.

Oltre a non prendere in considerazione l'operazione che pone in essere chi produce il software standard per essere venduto in grandi quantità con chi lo acquista con l'intuito di rivenderlo al consumatore finale, che non ci pare corretto, la decisione del Supremo Tribunal Federal non considera anche il fatto che, se il venditore vende appena il supporto fisico, il consumatore finale dovrebbe entrare in contatto con il fabbricante del programma, perché il supporto fisico non conterrebbe nessun tipo di istruzione per l'hardware. Quando si vende o si acquista il supporto fisico di un software da scaffale, viene trasferito all'acquirente solo il possesso per utilizzarlo, nella forma data dalla licenza, nei termini dell'art. 92 del Codice Civile del 2002.

In ambienti cibernetici la regola è l'incorporeità dei beni.

I beni virtuali sono creati e immagazzinati per essere fruibili dall'utente, circolano tramite mezzi elettronici (download); ma possono essere anche immagazzinati in un supporto fisico (CD o DVD), poi inviato tramite un vettore all'utente.

Nel commercio elettronico indiretto, quando avviene la consegna fisica della merce dopo che l'acquisizione è avvenuta tramite internet, è visibile, in quanto vi è la circolazione della merce e il passaggio di proprietà, con l'emissione della fattura.

Per questo motivo ad incidere sulla transazione è l'ICMS.

Diversamente, quando non si hanno segnali esterni ad indicare l'avvenuta transazione, non sembra essere così chiara la possibilità di attuare un'imposizione tributaria.

L'assenza del mezzo fisico in una delle fasi della circolazione della merce, nel caso del software quando è avvenuta soltanto attraverso mezzi elettronici, porta ad una grande difficoltà a capire come deve essere tributata questa transazione.

Così, oggi, cominciano a sorgere nuove questioni relazionate alla tassazione dei softwares.

Se deve essere posta delle domande : Deve essere imponibile a ICMS o ISSQN? È una merce o un servizio?

Il concetto tradizionale nella legislazione brasiliana di servizio è un tipo d'attività umana che demanda sforzo. Greco<sup>127</sup> afferma che il sistema tributario è basato sulle "liste delle attività"; ossia, si è tassati secondo il principio "si tassa perché qualcuno fa qualcosa".

Utilizzare il concetto di servizio (come espressione d'una attività) per finalità tributarie, significa non tributare parte delle attività economiche presenti sul mercato, che forniscono utilities, tante volte immateriali e che sono il risultato di nuovi tipi di attività, che non entrano nel concetto di servizio tradizionalmente utilizzato.

L'esempio è la lista dei servizi che soffrono l'imposizione dell'ISSQN introdotta dalla Legge Complementare n° 56/87, poi revocata dalla Legge Complementare n° 116/2003, che riafferma la tassazione sui servizi realizzati.

Tutte le decisioni del STF che hanno preso come giurisprudenza il RE 176.626 del Ministro Sepúlveda Pertence, sono state anteriori all'approvazione della Legge Complementare 116 de 31 de julho de 2003 che include nella lista delle attività tributate dal ISSQN "licenziamento e cessioni di diritto per uso dei programmi di computazioni"<sup>128</sup> e della Legge n° 9.609/98 (Legge di Programmi di Computer) che ha dato un trattamento più chiaro per la questione dei contratti e commercializzazione di programmi di computers : Articolo 9° "o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença"<sup>129</sup>, é una nuova questione perchè grande parte dell'argomentazione incontrasi superata.

---

127 Greco, M., Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000.

128 Greco, M., Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000.

129 Articolo 9°: " l'uso di programme di computer nel paese sarà oggetto di un contratto di licenza "

Ancora sul regime della Legge Complementare n°56/87, Teixeira<sup>130</sup> evidenziava che sul software dovrebbe incidere il ISSQN, che è classificato come servizio nei item 22 e 24 (citati anteriormente) della Lista di servizi in allegato alla Legge Complementare 56/87, essendo che i “softwares de prateleira ” (softwares da scaffale - standard) e personalizzati (su richiesta), sono di produzione della mente umana, lavoro intellettuale. Quindi, “intangibile in sua essenza e intrasferibile in sua costanza operativa”.

La differenza tra le specie di programmi sopra menzionati sta nella forma di contrattazione. Solitamente, trattandosi di programmi personalizzati, le parti firmano un contratto di licenza o cessione di uso, in cui le clausole sono ampiamente discusse e dibattute. Nella seconda ipotesi, l'industria ha utilizzato un modo diverso, verificata nei contratti di adesione, che è un standard utilizzato nel mercato.

Entrambi i contratti sono di licenza di uso, differendo soltanto quanto modo di accettazione delle parti contrattanti, una espressa e altra presunta.

Il fatto generatore del ISSQN, nel caso concreto, è la occorrenza del licenziamento o cessione di diritti di uso di programma di computer. Verificata l'occorrenza dell'ipotesi descritta come fatto generatore del tributo.

Nel articolo 9° della Legge n. 9609/98 “o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”<sup>131</sup>, determina, chiaramente, che l'uso di programma di computer nel territorio brasiliano sarà oggetto di contratto di licenza.

Questo vuole dire che il legislatore, ha creato, espressamente, un vincolo permanente tra il titolare e l'utente del programma di computer.

Così, soltanto si può essere utente di programma di computer :

- a) quello che ha sviluppato il programma, detentore dei diritti sullo stesso;
- b) quello che ha firmato un contratto di licenza di uso con il rispettivo titolare;
- c) quello che ha firmato contratto di concessione di diritti con il rispettivo titolare, diventando così detentore dei diritti lui stesso.

La mia opinione, anche se nel 2010 è stato un cambiamento di decisione da parte del STF(vedremo più nel dettaglio tra poco), quando un individuo si reca ad un negozio

---

<sup>130</sup> Teixeira R., ICMS na operação mercantil com software, disponibile : <http://www.jusnavigandi.com.br/doutrina>

<sup>131</sup> “ l'uso di programma di computer nel paese sarà oggetto di contratto di licenza”

di rivendita di software o riceve a casa un software standard (ad esempio il pacchetto Office), ha acquistato un software che ha un contratto di licenza di uso.

Esisterà in questo caso, un legame tra il titolare e l'utente e l'occorrenza dell'ipotesi tributaria prevista nella Legge Complementare n° 116. Verificasi in queste condizione che indipendente del fatto del programma essere sviluppato per richiesta o essere venduto in serie alla portata di tutti; il fatto è che sempre esisterà una licenza o una cessione di uso nella commercializzazione di programma di computer.

Quindi, devesi ripensare nella distinzione tra softwares sviluppati su richiesta e il software standard, per gli effetti tributari. Devesi verificare l'occorrenza, nel caso concreto, di contratto di licenza o cessione dei diritti di uso. Caso sia affermativo dovrebbe incidere il ISSQN.

Nel 2010 è successo un cambiamento nella giurisprudenza brasiliana, non si puo affermare che soltanto sono compresi nel concetto di merce o beni corpori (fisicamente tangibili ), una volta che il Supremo Tribunale Federale nel suo intendimento ha deciso che il ICMS incide sulla commercializzazione del software , anche se l'acquisto è fatto tramite trasferimento elettronico dei dati (download), senza che esista nella base fisica che caratterize il "*corpus mechanicum della creazione intellettuale*"(ADIMC 1945/MT).

Cosi, anche trattandosi chiaramente di un bene incorporeo, la commercializzazione in grande quantità è il sufficiente per la caratterizzazione del software come merce, sia consegnato al acquirente registrato in un supporto fisico (CD, DVD), o sia reso disponibile tramite trasferimento elettronico di dati.

La crescita del commercio elettronico e lo studio realizzato sulle imposte che incidono sulle stesse, fa credere che la tecnologia continuerà sempre avanti della legislazione.

E la problematica concettuale tradizionale che passa ad ogni giorno ad adattamento in funzione della crescita e della evoluzione dell' informatica e del commercio elettronico. Con l'avvento della legge sul software Legge n. 9.609/98 e la Lista di Servizi della Legge Complementare n°116/2003 è cominciato un altro periodo di domande e dubbi sul diritto e l'attualità.

Evidenziando che la crescita del e-business e del commercio elettronico è molta espressiva, deve essere meglio esplorato dallo Stato per attenzione di più guadagni.

Anche con l'ultima decisione del STF, dopo un studio approfondito della Legge del ISSQN e della Legge n°9.609/98 – Legge del Programma di Computer, si può

concludere che anche se i softwares siano standard o fatti sul richiesta, devono essere tributati non per ICMS, ma si per l' ISSQN.

### **ICMS Territorialità nelle commercio elettronico**

Per quanto riguarda il problema della territorialità, in Brasile sono state proposte nuove regole, attualmente votate dal Senato .

Dopo lunghe trattative, a luglio 2012, il Senato brasiliano ha approvato la PEC 56 (Proposta di Emendamento Costituzionale) che cambia le regole di tassazione del ICMS per il commercio elettronico nel paese.

Il testo finale ha mostrato una valenza molto più generale rispetto alla proposta originale : i cambiamenti del commercio elettronico modificheranno anche tutta la forma di commercio non presenziale, come vendite fatte al telefono e cataloghi.

La materia ora è in attesa della votazione da parte della Camera dei Deputati.

### **Le Nuove Proposte di regole**

Renan Calheiros il relatore della PEC afferma<sup>132</sup> :“ il cambiamento contribuirà all' equilibrio tra gli Stati. Oggi esiste una perdita di riscossione nelle unita federative che presentano una deficit nel commercio elettronico ossia comprano più di quanto vendano. Questo quadro è peggiorato con la crescita esponenziale di questa modalità di vendita, una volta che i negozi virtuale si sono concentrati in pochi Stati”.

La maggioranza dei negozi virtuali sono presenti in pochi Stati, generalmente in quelli più ricchi e sviluppati, che mantenendo la forma attuale distribuzione della riscossione del ICMS, loro trattengono tutte le risorse economiche derivante della riscossione del tributo. La costituzione attuale permette tale anomalia al determinare l'incidenza della aliquota interna, generalmente elevata, in operazioni coinvolgendo merci destinate ai compratori non contribuenti della imposta e localizzati in un altro Stato. Trattasi, in ultima analisi della propria modifica del principio della origine.

“Secondo stime, questo rappresenta un aumento di circa R\$ 2,3 bilioni per gli stati più poveri. Questa redistribuzione è compatibile con la meta costituzionale di

---

<sup>132</sup> PEC 56/2011

riduzione delle disuguaglianze regionali e con gli obiettivi di sradicamento della povertà estrema in Brasile “, spiega Renan.

La ripartizione del ICMS sarebbe su tutte le operazioni che destinano beni e servizi di uno Stato ad un altro, quando il compratore è un consumatore finale.

Come già è stato menzionato la differenza tra la aliquota interna e la aliquota interstatale verrà riscossa nello Stato in cui è localizzato il compratore. Queste aliquote variano dipendendo dagli Stati coinvolti, però, in modo generale, lo stato di destinazione rimarrà con 60% della riscossione.

In attesa dell' approvazione della PEC 56 nel 2011, 19 Stati più il Distretto Federale hanno firmato un accordo Protocollo 21 del CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), che stabilisce la condivisione delle risorse economiche in favore dello Stato di destinazione delle vendite del commercio elettronico.

Ad oggi , in una operazione interstatale tramite internet, il ICMS è imponibile dallo stato di origine della merce. La proposta è assoggettare queste operazioni , in cui il compratore è una persona fisica (privato consumatore), quindi non soggetto passivo di ICMS, allo stesso trattamento dato alle vendite che si realizzano tra imprese di Stati differenti : toccherà allo Stato del destinatario della merce l'imposta corrispondente alla differenza tra la aliquota interna e la aliquota interstatale.

### **3. Trattamento legislativo delle imprese straniere in Brasile**

#### ***3.1. Il registro dei fornitori stranieri e il commercio elettronico***

L'antica legge sulle società per azioni (Decreto legge 2627 del 26/09/1940), ( e mantenuto dal articolo 300 della Legge 6404 del 15/12/1976, la così chiamata “Lei das S.A” Legge delle società per azioni), stabilisce nell'art. 64, che le società anonime o compagnie estere hanno bisogno di autorizzazione per operare in Brasile :

*“Art. 64. As sociedades anônimas ou companhias estrangeiras, qualquer que seja o seu objeto, não podem, sem autorização do Governo Federal, funcionar no país, por si mesmas, ou por filiais, sucursais, agências, ou estabelecimentos que as representem, podendo, todavia, ressalvados os casos expressos em lei, ser acionistas de sociedade anônima brasileira.”*

Anche la Legge di Introduzione al Codice Civile (Decreto Legge 4657 del 04/09/1942 ) posteriore al Decreto Legge del 1940, ha confermato l'indispensabilità di questa autorizzazione :

*“Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituirem.*

*§ 1o Não poderão, entretanto ter no Brasil filiais, agências ou estabelecimentos antes de serem os atos constitutivos aprovados pelo Governo brasileiro, ficando sujeitas à lei brasileira.”*

Nel Codice Civile attuale, Legge 10406 del 10/01/2002, le società che dipendono dall'autorizzazione a operare sono disciplinate negli articoli dal 1123 al 1141.

Nell'articolo 1134 caput si prevede:



*“Art. 1.134. A sociedade estrangeira, qualquer que seja o seu objeto, não pode, sem autorização do Poder Executivo, funcionar no País, ainda que por estabelecimentos subordinados, podendo, todavia, ressalvados os casos expressos em lei, ser acionista de sociedade anônima brasileira.”*

Nell’articolo 1123, il primo tra gli articoli che disciplinano le società che dipendono di una autorizzazione:

*“Art. 1.123. A sociedade que dependa de autorização do Poder Executivo para funcionar rege-se-á por este título, sem prejuízo do disposto em lei especial.”*

L’articolo 1134 riafferma che qualunque sia l’oggetto, è necessaria l’autorizzazione del Governo per funzionare nel paese.

Il nuovo Codice Civile Brasiliano, sistematizza il concetto d’imprese straniere, con aziende nel territorio brasiliano, o che vogliono stabilirsi in Brasile.

La legge civile impone procedure preliminari e obbligatorie soltanto per le aziende imprenditoriali di diritto straniero che vogliono esercitare le proprie attività in territorio nazionale con proprio nome, o che vogliono avere nel territorio brasiliano una o più stabile organizzazione. Indipendentemente del suo oggetto, la società straniera sempre avrà bisogno dell’autorizzazione del Potere Esecutivo per funzionare in Brasile.

Recentemente in Brasile conforme la Legge 12546/2012 è stato stabilito l’obbligo di registro in un Sistema elettronico Integrato - *Sistema Integrado de Comercio Exterior de Serviços Intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio SICOSERV*<sup>133</sup>.

Per quello che riguarda al registro delle merci, esisteva già un software chiamato SISCOMEX, usato solo per le merci, i servizi intangibili e altre operazioni che portano al una crescita di patrimonio non erano accolte dal Siscomex.

La grande differenza nel gestire importazione e esportazioni di merci rispetto ai servizi tramite Siscomex, consiste nel fatto che per un bene tangibile esiste uno ingresso e l’uscita dal paese; quindi le informazioni caricate sul Siscomex sono più facilmente rintracciabili.

Per la gestione dei servizi viene usato un altro software : il SISCOSERV di uso obbligatorio, come previsto dalla Legge 12546/12 che regola l'uso del registro delle operazioni del prestatore o committente del servizio, persona fisica o giuridica residente o domiciliato nel Brasile o all'estero.

Trattasi di un sistema che permette la gestione delle statistiche del commercio estero di servizi intangibili e operazioni che producano variazioni nel patrimonio delle persone fisiche, giuridiche, degli spersonalizzati poiché la sua gestione è condivisa tra i Ministeri dello Sviluppo, Industria e Commercio Estero (MIDC) e la Receita Federal do Brasil – (Agenzie delle entrate).

Le precedenti informazioni devono essere fornite dai seguenti soggetti :

- il prestatore o il committente del servizio residente o domiciliato in Brasile (persona fisica o giuridica);
- il residente o domiciliato in Brasile e all'estero, che trasferisce o acquista servizi, intangibili inclusive softwares, diritti di proprietà intellettuale attraverso cessione, concessione, concessione di licenza o per qualsiasi altro mezzo ammesso in diritto;
- il residente o domiciliato nel Brasile e all'estero che realizza altre operazioni che producano variazioni nel patrimonio

## **4. La stabile organizzazione e il commercio elettronico**

### ***4.1. La stabile organizzazione nell'ordinamento brasiliano e il commercio elettronico***

Un altro aspetto molto importante che riguarda le questioni sui vincoli relativi al commercio elettronico, è il concetto di residenza o di domicilio, che è strettamente legato ai criteri di collegamento dei sistemi tributari nel mondo.

Il commercio elettronico genera il fenomeno di dematerializzazione dei beni, ma anche una dematerializzazione delle aziende.

Significando che prima della nascita di Internet, le operazioni internazionali erano molto complesse. Il mercato generalmente era ridotto al paese di radicazione per qualsiasi piccolo o medio produttore. Lo sviluppo delle operazioni elettroniche ha permesso le transazioni internazionali senza la necessaria presenza nello Stato importatore.

Oggi osservasi che le aziende che vogliono puntare sul commercio elettronico stabiliscono "Sites Web" in quei paesi dove vogliono avere maggiore presenza, con la finalità anche di occupare un posto preferenziale anche su quel mercato interno.

Il concetto di "*estabelecimento permanente*", stabile organizzazione", è strettamente legato ai criteri di collegamenti vincolati ai redditi dei Sistemi Tributari, ed è ancora un tema di analisi e studi mondiali.

Il criterio della massima importanza è attualmente in discussione nei principali paesi del mondo: se inquadrare il Service Provider (ISP), server (server) o le pagine Web (site) nel concetto di stabile organizzazione.

La ragione di questa discussione ha come risposta le convenzioni sulla doppia tassazione, che stabiliscono l'impossibilità di tributare una persona fisica o giuridica non residente, salvo il caso che la stessa abbia una stabile organizzazione nello Stato.

Considerando la necessità di tutti gli Stati di dare una giurisdizione fiscale a server e siti internet, per non subire perdite di entrate; così la maggioranza dei paesi importatori di capitale hanno studiato le possibilità di configurare il ISP, il server e il sito web come stabile organizzazione.

Come già abbiamo visto nel Capitolo II, con le voci dedicate alla Stabile Organizzazione, i paesi hanno una legislazione propria che stabilisce un concetto proprio di stabile Organizzazione; però il criterio sostenuto da ogniuna di queste legislazioni non differisce molto da quanto previsto dell'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE.

In Brasile la stabile organizzazione ha avuto l'ingresso nella legislazione tramite i trattati contro la doppia imposizione tributaria firmati dal Brasile stesso.

È possibile affermare che la stabile organizzazione "Estabelecimento permanente" attribuisce domicilio fiscale a una impresa straniera che esercita la propria attività nello Stato estero.

#### ***4.1.1. L' ICMS e la Stabile organizzazione nel Commercio Elettronico***

La definizione di *estabelecimento* e la sua corretta interpretazione sono essenziali per l'applicazione delle norme tributarie che reggono la società e le attività di imprese, principalmente per definire di maniera inequivoca agli enti di competenza tributaria, chi è il soggetto passivo della obbligazione tributaria e anche chi è il responsabile per ricevere un determinato tributo.

Storicamente, il concetto di *estabelecimento* e la sua applicazione pratica è stata stabilita e controllata dalla legislazione fiscale, conforme le operazioni e i rapporti creati nella società e la necessità dello Stato di generare entrate. La legislazione della Imposta sui prodotti industrializzati (IPI), ad esempio, tratta dell'*estabelecimento* industriale e quelli a lui equiparabile per definire chi è obbligato a pagare l'imposta.

La legislazione dell'Imposta sui Servizi di Qualsiasi Natura (ISSQN) tratta dell'*estabelecimento* come il luogo dove sono esercitati, in modo permanente o temporario, le attività di impresa.

In materia di Imposta sul reddito, i trattati internazionali per evitare la doppia tassazione concettuano in articoli specifici la stabile organizzazione, per i fini di determinare lo Stato che ha la competenza tributaria.

La Legge Complementare 87/96, che disciplina l'ICMS, nel paragrafo 3° definisce estabecimento così:

*"§ 3°. Para efeito desta Lei Complementar,estabecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado ainda, o seguinte:*

*I – na impossibilidade de determinação do estabecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;*

*II – é autônomo cada estabecimento do mesmo titular;*

*III – considera-se também estabecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante na captura do pescado;*

*IV – respondem pelo crédito tributário todos os estabecimentos do mesmo titular."*

L'estabecimento, quindi non è la persona giuridica, ma si l'azienda di forma concreta: luogo, istallazione e apparecchi necessari allo sviluppo delle attività.

L'estabecimento ha la funzione di determinare lo spazio giuridico nel quale la persona responsabile per i pagamenti di imposte, sviluppa la sua attività imponibile di ICMS, non importando se le attività sono esercitate in carattere temporaneo o permanente, basta che caratterizzino il fatto generatore dell'imposta.

Il centro della definizione data dal articolo 11 paragrafo 3° della Legge Complementare 87/96, è il sito o qualsiasi altro posto in internet dove si possa realizzare il commercio elettronico, dove elettronico può essere considerato come *estabecimento*, perche l'acquisto è stato realizzato nello Stato di destino e non nello Stato di origine, essendo questo considerato soltanto come deposito della merce.

*"Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabecimento responsável, é:*

*(...)*

*§ 3° Para efeito desta Lei Complementar, estabecimento é o local, privado ou público,edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas*

*exercam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:”*

Di maniera innovatrice e senza precedenti nel diritto positivo, il legislatore ha dato tutela specifica alla stabile organizzazione negli articoli dal 1142 al 1149 del Codice Civile. Conforme gli articoli 1142 e 1143, lo stabilimento è il complesso di beni organizzati, per l'esercizio della impresa, per l'imprenditore, o per le società impresariali; e può essere oggetto unitario di diritti e dei negozi giuridici, traslativi o costitutivi, che siano compatibili con la sua natura.

Conforme definito dal Codice Civile, lo stabilimento è un congiunto di beni articolati per l'esercizio della impresa. Non avendo il legislatore specificato la specie di beni, si può considerare per questo effetto tanto i beni materiali come i beni immateriali.

I beni materiali, come si sa, corrispondono alle cose corporee esistenti nel mondo fisico e che possono essere oggetto di dominio.

I beni immateriali sono quelli che non occupano spazio nel mondo fisico, tale come marchi, brevetti, le espressioni di pubblicità e altre creazione intelletuali.

Quando un bene esce da un *estabelecimento*, con la documentazione fiscale, l'amministrazione fiscale riconosce subito l'occorrenza del fatto generatore dell'imposta.

Con l'imposizione del ICMS sulla vendita dei beni dematerializzati o digitali, è un problema identificare in quale *estabelecimento* occorre il fatto generatore dell'imposta.

Per questo si farà un'analisi dei soggetti coinvolti nella relazione del commercio elettronico con l'obiettivo di caratterizzare l'*estabelecimento*, la stabile organizzazione nell'imposizione dell'ICMS

Come già è stato affermato, il sito internet è il congiunto di programmi di computer e di archivi codificati in un linguaggio informatico e installati in un determinato modo per essere accessibili a qualsiasi persona tramite internet.

Questo vuole dire, che il sito ha un supporto fisico, che è il computer dove è installato il software specifico per la sua manutenzione.

Nel caso in cui il sito fornisca soltanto informazioni o serva per fare pubblicità, è allontanata la problematica di caratterizzazione come una stabile organizzazione, perchè non relizzano operazioni di circolazione di merci.

È necessario anche fare una differenziazione tra quel sito che accetta gli ordini e i pagamenti, quello che spedisce il bene dematerializzato al consumatore (commercio

elettronico diretto) e quello dove la spedizione è fatta per mezzi tradizionali (commercio elettronico indiretto).

Quando la merce è consegnata tramite mezzi tradizionali non esiste difficoltà di identificazione dell'aspetto spaziale del fatto generatore dell'ICMS, perché l'uscita è da un'azienda fisica o dal fornitore.

La possibilità di localizzazione del sito tramite il computer dove è installato ha portato la dottrina Lovisolo ad affermare che questo server può essere considerato una stabile organizzazione, in ragione della possibilità di localizzare il contribuente. Lovisolo ha anche identificato l'aspetto negativo della sua affermazione che è quella di una stabile organizzazione di grande mobilità.<sup>134</sup>

La possibilità della disponibilizzazione dal fornitore di prodotti e servizi tramite sito ha portato Carvalhosa a considerare una stabile organizzazione autonoma, con l'argomentazione che la stabile organizzazione "virtuale" sarebbe più un elemento incorporeo, al di là degli elementi di identificazione (titolo della organizzazione, nome dell'impresa, marchio ecc) e da altri elementi immateriali (patenti, registro di disegni ecc).

Una definizione simile è quella di McIntyre, che considera il sito come stabile organizzazione, non soltanto in ragione di essere un mezzo attraverso il quale il fornitore può offrire beni, ma anche perché può essere considerato reale e tangibile. La tangibilità si giustifica perché gli archivi del sito sono localizzati nel computer, che è la sua localizzazione fisica, e possono essere alterati anche per mezzi fisici.<sup>135</sup>

Solamente la disposizione di informazioni di prodotti, la raccolta di ordini e la vendita fa del sito una base che eserciti funzioni ausiliari e non come una stabile organizzazione<sup>136</sup>.

La possibilità d'installazione di un programma di computer in un "notebook" dimostra che se consideriamo che una macchina può essere considerata come stabile organizzazione, il requisito di stabilità dell'installazione dovrà essere abbandonato, una volta che la mobilità di uno non combacia con la fisicità dell'altro.

---

<sup>134</sup> Lovisolo A., La stabile organizzazione, in *Diritto Tributario Internazionale* coordinato da Uckmar V., Padova

<sup>135</sup> McIntyre M., *US Taxation of Foreign Corporations in The Digital Age*. Bulletin of International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam v.55 n.9/10, set/out 2001

<sup>136</sup> Maisto G., *Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico* in *Rivista Diritto Tributario* vol. VIII, n.1, p.47 – Gennaio 1998

Secondo Greco<sup>137</sup>, citando l'esempio del processamento di dati in un "notebook" trasportato da un ingegnere, indaga giustamente come può essere considerato stabile un *estabelecimento* che è virtuale.

Per Greco, la definizione data dal art.11, paragrafo 3°, della Legge Complementare 87/96 (per questa legge *estabelecimento* è il luogo, privato o pubblico, edificato o no, proprio o di terzi, dove persone fisiche o giuridiche esercitano le loro attività in carattere temporaneo o permanente, così come dove si incontrano immagazzinate le merci") è sufficientemente abbrangente per raggiungere i sites che interagiscono con il consumatore, in modo di non soltanto prestare informazioni riguardanti ai prezzi e disponibilità di una determinata merce, ma anche informare il tempo di ricevimento e ricevere il pagamento tramite l'uso della carta di credito (sites intelligenti), perché questi configurano il luogo dove si realizzano i negozi giuridici, ancora se virtuali<sup>138</sup>.

Come già trattato nel Capitolo II, l'OCSE nel Modello di Convenzione OCSE, si è manifestata nel senso di affermare che il site non costituisce una stabile organizzazione, una volta che non ha una presenza fisica (non è tangibile). Ma questa manifestazione non è accolta da Spagna e Portogalo, che considerano non necessarie la presenza fisica per la caratterizzazione della stabile organizzazione.

Quindi, tanto il computer installato in un determinato luogo quanto quello che può essere trasportato da un portatore hanno una caratteristica in comune: la mobilità. Non esiste difficoltà nel trasportare un computer o soltanto la sua memoria da un luogo ad un altro, anche da un paese all'altro.

Questa questione deve essere risposta considerando che la stabile organizzazione ha bisogno di essere collegata ad un determinato punto geografico, cosa che non occorre con il sito.

Nella ipotesi specifica del sito, il vincolo con un determinato punto geografico sarebbe persa, come quello che occorre con gli equipaggiamenti portatili in generale, ragione per la quale non possono essere considerati come stabili organizzazioni.

Inoltre, esiste anche la possibilità che un titolare dei diritti del software semplicemente lo disinstalli, o non accenda il computer che serve come supporto informatico, rendendo impossibile la sua localizzazione.

---

<sup>137</sup> Greco M., *Internet e Direito* 2.ed. Sao Paulo : Dialetica, 2000 p.77

<sup>138</sup> Greco M., *Estabelecimento tributario e site na internet*. In : De Lucca N.; Filho A. *Direito & Internet: aspectos juridicos relevantes* : Bauru: EDIPRO, 2000



Quindi, con l'impossibilità di fissazione del sito ad un determinato punto geografico, così come la facilità con la quale il titolare del diritto di uso del software può disabilitare o spegnere il programma, si può concludere che il sito non può essere caratterizzato come stabile organizzazione.

In realtà, quanta più mobilità acquisiscono le forme di commercio, meno adeguate sono le regole che esigono la presenza fisica in un determinato punto geografico durante un periodo di tempo. Per questa ragione, si può considerare come luogo dell'occorrenza del fatto generatore di un tributo non più un punto fisso, come afferma la regola subsidiaria dell'ICMS.

Così, considerando l'articolo 11, paragrafo 3°, I, della Legge Complementare 87/96 non è necessario l'identificazione del *estabelecimento* per la caratterizzazione dell'aspetto spaziale dell'ICMS, il sito può essere considerato come luogo dell'occorrenza del fatto generatore del ICMS.

Il provider ISP di accesso a internet o provider del servizio di connessione ad internet, è il nome generico che designa l'entità che possibilita l'accesso a internet agli utenti e providers del servizio delle informazioni, nei termini della Norma 4/95 del ministero delle Comunicazioni.

La riferita norma del Ministero delle Comunicazione considera che il servizio di connessione ad internet è costituito da equipaggiamenti necessari alla diffusione, immagazzinamento e incamminamento delle informazioni; e dei softwares e hardwares necessari al provider per implementare i protocolli internet IP e gestire il servizio prestato.

È necessaria l'esistenza di un hardware perché il provider possa offrire, mantenere e amministrare i servizi che presta, così come per archiviare i dati che dispone. Notasi che il provider di accesso necessariamente deve avere un computer per l'installazione dei suoi softwares.

Non si può confondere il fornire l'accesso ad internet con l'attività di affitto dello spazio in computers, che consiste nell'installare il programma di computer che contiene la programmazione della pagina d'internet, più conosciuta come hosting.

L'item 1.08 della Legge Complementare 116/2003 prevede espressamente l'incidenza dell'ISS sui servizi di pianificazione, confezione, manutenzione e attualizzazione delle pagine elettroniche.

Il provider di accesso soltanto fornisce i mezzi necessari per il fornitore, titolare del sito, stabilire una connessione con internet; e così possa offrire i suoi prodotti e

servizi, sendo che il provider generalmente è una macchina che opera senza la presenza di impiegati, e non ha una caratteristica di stabilità, una volta che può essere facilmente cambiato l'indirizzo, ragione per la quale non può essere considerato come una stabile organizzazione.

Conforme già affermato, per la caratterizzazione di una stabile organizzazione è necessaria un collegamento con un determinato punto geografico.

Nel caso del provider di accesso a internet, che è un computer con un programma specifico, che possibilità agli utenti l'accesso internet, la questione dell'assenza di collegamento o fissazione ad un determinato punto geografico diventa rilevante.

Il computer può essere installato in un ufficio della impresa, ma non lascia di essere un equipaggiamento portatile, che a qualsiasi momento può essere portato ad un altro posto.

Nel commentario (art.5°, itens 42.2 e 42.3), l'OCSE adotta l'intendimento che il server può costituire una stabile organizzazione, in determinati casi. Oltre a sviluppare parzialmente o totalmente le attività della impresa, di maniera non ausiliare, il provider deve avere una localizzazione fissa (deve essere localizzato in un determinato luogo per un periodo di tempo determinato).

La posizione dell'OCSE è nel senso di che il provider di accesso è fisicamente localizzato in un locale specifico, che può caratterizzare una unione economica e funzionale che caratterizza una stabile organizzazione, se questo legame non è temporario e che il server sia utilizzato per la produzione di redditi della impresa.

Considerando che il provider dell'accesso a internet non realizza operazioni di circolazione di merci, allontana l'incidenza del ICMS.

## Capitolo IV - Differenze tra le imposizioni tributarie in Brasile e in Italia

### *1. Imposizione sui softwares*

La natura immateriale del software sta nella sua capacità di modificare il supporto fisico nel quale esso è incorporato, sia esso un CD oppure l'hard disk del computer nel quale vengono direttamente immagazzinati i dati scaricati dal sito internet. Evidenziandosi, però, la non consumabilità del software e la sua conseguente non soggezione a usura, nonché la sua possibilità di poter essere utilizzato contemporaneamente da un numero indefinito di persone senza menomazione dell'utilità ritraibile da ciascuno, caratteristiche queste tipiche dei beni immateriali<sup>139</sup>.

Esiste una differenza tra Brasile e Italia nel modo in cui viene tassato il software. In Brasile il software, chiamato *software standard*, prevede una tassazione come merce, indipendentemente dal mezzo in cui è acquisito: sia con il supporto fisico o tramite downloading.

Il software su richiesta, detto *software personalizzato*, è gravato dall'imposizione tributaria di prestazione di servizio.

In Italia la tassazione sul software è la seguente :

*Software standard* : Se la modalità di acquisto è il Commercio Elettronico Diretto il luogo di tassazione è l'Italia in base all'art. 7-ter DPR 633/72, si tratta di una prestazione di servizi per la quale deve essere emessa, al momento del pagamento, un'autofattura ai sensi dell'art. 17 e deve essere compilato il modello Intra-quater (solo se il fornitore è comunitario).

Se la modalità di acquisto prevede un supporto fisico e si tratta di un acquisto intracomunitario di beni il luogo di tassazione è l'Italia in base all'art. 38 DLgs 331/1993, si tratta di un acquisto intracomunitario per cui la fattura deve essere integrata

---

<sup>139</sup> Melis G., Osservazioni a margine della proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici , in Rassegna Tributaria 3/2001 p.713

e registrata nei registri iva acquisti e vendite al momento di consegna o spedizione della merce e deve essere compilato il modello Intrastat<sup>140</sup>.

Se la modalità di acquisto è su supporto fisico e si tratta di un'importazione di beni il luogo di tassazione è l'Italia in base all'art. 69 DPR 633/72, si tratta di un acquisto extracomunitario per cui vi è l'assolvimento dell'iva in dogana sull'intero valore.

*Software personalizzato* : Se la modalità di acquisto è il commercio elettronico diretto il luogo di tassazione è l'Italia in base all'art. 7-ter DPR 633/72, si tratta di una prestazione di servizi per la quale deve essere emessa, al momento del pagamento, un'autofattura ai sensi dell'art. 17 e deve essere compilato il modello Intra-quater (solo se il fornitore è comunitario).

Se la modalità di acquisto è su supporto fisico e si tratta di un acquisto intracomunitario di beni il luogo di tassazione è l'Italia in base all'art. 7-ter DPR 633/72, si tratta di una prestazione di servizi per la quale deve essere emessa, al momento del pagamento, un'autofattura ai sensi dell'art.17 e deve essere compilato il modello Intra-quater (solo se il fornitore è comunitario).

Se la modalità di acquisto è su supporto fisico e si tratta di un'importazione di beni il luogo di tassazione è l'Italia, in base all'art. 7-ter DPR 633/72, per il valore del supporto l'iva viene assolta in dogana in base all'art. 69 DPR 633/72, per il software si tratta di una prestazione di servizi per la quale viene emessa, al momento del pagamento, un'autofattura in base all'art. 17.

L'amministrazione finanziaria italiana ha recepito a livello interpretativo la posizione comunitaria, convertendo una circolare relativamente recente (COM 20 agosto 1998 n. 1977/V/SD, in boll. Trib 1999 p.329 e seguenti), dove le forniture di software standardizzato via internet sono intese 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

---

<sup>140</sup> Il modello Intrastat è la dichiarazione periodica che permette ai titolari di partita iva di comunicare le operazioni effettuate con altri operatori europei titolari di partita iva nel loro stato. Tramite ramite il modello Intrastat è possibile ricostruire gli acquisti e le cessioni delle operazioni intracomunitarie effettuate dagli operatori titolari di partita iva nei paesi membri dell'Unione europea. Il modello Intrastat viene compilato a cura del contribuente con cadenza mensile, trimestrale o annuale a seconda del proprio volume di affari. La dichiarazione Intrastat viene comunicata dai titolari di partita iva all'Agenzia delle Dogane per via telematica.

il Ministero pur aveva tracciato nelle due precedenti circolari in relazione al software contenuto in supporti magnetici, riservando al primo la qualificazione di cessione di beni e al secondo quella di prestazione di servizi<sup>141</sup>.

Anche in questo caso, la qualificazione così operata non è tuttavia stata accompagnata da un adeguato supporto interpretativo sulla base del diritto interno. Il Ministero si è infatti limitato a richiamare genericamente il giudizio “dei competenti servizi della commissione europea” senza verificare se la normativa interna offrisse un quadro più chiaro in materia.

## ***2. Imposizione / Immunità sui libri***

Un’ altra differenza tra Brasile e Italia riguarda l’imposizione tributaria sui libri, periodici e giornali. In Italia esiste una differenziazione tra imposizione del formato cartaceo e il formato digitale di libri e periodici. Considerando l’operazione di vendita cartacea come una cessione di beni si applica l’aliquota Iva del 4% (quattro percento); e la vendita on-line, essendo considerata come una prestazione di servizio, è imponibile del 21% (ventuno percento), come già trattato in precedenza nel Capitolo II. È lecito domandarsi se è giustificabile l’applicazione di un’aliquota del 21%, se il libro non è in un supporto fisico?

Questa posizione, come già citato, nella Com (1998) 374 “*Commercio elettronico ed imposizione indiretta*” prescrive nel suo orientamento 2: “*Un'operazione il cui risultato è che un prodotto viene messo a disposizione del destinatario in forma digitale tramite una rete elettronica va trattata, ai fini IVA, come una prestazione di servizio*”.

Come già ho detto precedentemente, a mio parere, è erroneo distinguere prodotti o beni della stessa natura soltanto perché uno si presenta in un supporto fisico (la carta nell’esempio del libro) e l’altro nella forma dematerializzata.

---

<sup>141</sup> Melis G., Osservazioni a margine della proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici , in Rassegna Tributaria 3/2001 p.713

Tale discriminazione danneggia uno dei principi basilari dell'IVA, quello della neutralità, dove il trattamento fiscale deve essere lo stesso, indipendentemente dai mezzi utilizzati per la realizzazione dell'operazione commerciale.

Questa è una ferita, creata dall'armonizzazione delle norme alla nuova forma di commercio. Ad esempio: l'imposizione tributaria sui libri digitali è fatta come prestazione di servizio ed è tributata come tale.

In Brasile esiste un'immunità costituzionale sui libri, giornali e la carta utilizzata per la stampa.

L'immunità offerta dalla Costituzione Federale, ai giornali, libri e periodici, non muta per il semplice fatto di disponibilità elettronica tramite internet degli stessi.

*“Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à Uniao, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municipios:*

*(...)*

*VI – instituir impostos sobre:*

*(...)*

*d) livros, jornais, periodicos e o papel destinado a sua impressao.”<sup>142</sup>*

La menzione alla carta utilizzata per la stampa è stata fatta con l'intenzione di estendere alle altre produzioni intellettuali l'immunità tributaria, e non con la finalità di limitarli ai giornali, libri e periodici in formato tradizionale.<sup>143</sup>

Secondo la dottrina brasiliana, Miranda<sup>144</sup>:

“A regra jurídica de imunidade é a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para por, na espécie.”

Moraes<sup>145</sup> afferma:

“Cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a competência tributaria pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação.

---

<sup>142</sup> Artico 150, VI d) Costituzione Federale Brasiliana 1988

<sup>143</sup> Lanari F., A tributação del commercio elettronico, Ed. Del Rey, Belo Horizonte 2005

<sup>144</sup> Si veda nota 5 in Coelho S., Curso de direito tributario brasileiro, 9 ed. Editora Forense, Rio de Janeiro 2007

<sup>145</sup> Si veda nota 6 in Moraes B, Curso de direito tributario brasileiro, 9 ed, Edutora Forense, Rio de Janeiro, 2007.

Le immunità tributarie sono disposizioni costituzionali che preservano e assicurano valori e principi riconosciuti dall'ordine costituzionale, ragione per la quale possono soltanto essere interpretate con attenzione alla forma politica e ideologica, con caratteristica dinamica e innovatrice, pena la destituzione dell'ordine sociale di stabilità e di continuità.

Altri aspetti nel processo d'interpretazione delle norme costituzionali, e pertanto, delle immunità tributarie, sono importantissime, come l'unità della Costituzione, l'effetto integratore, l'efficienza della norma, la concordanza pratica e la forza normativa della Costituzione.

La Costituzione deve essere sempre considerata nella sua globalità, che è ciò che propizia l'armonizzazione dei momenti di tensione esistenti tra le sue diverse norme. L'interprete non può considerare le norme costituzionali isolate e disperse, ma come precetti integrati in un sistema interno unitario di norme e principi. Queste norme e principi hanno natura politica; e devono essere compresi come elementi che facilitano l'integrazione politica e sociale, rinforzando l'unità politica dello Stato<sup>146</sup>. Per questo, l'interpretazione deve conferire alla norma costituzionale e alla propria Costituzione effettività massima, con la possibilità di un aggiornamento normativo, garantendo, così la sua efficacia e permanenza.

Il principio della massima effettività è operativa in relazione a tutte le norme costituzionali, e anche la sua origine e la sua attualità rispetto a norme pragmatiche, è oggi invocato soprattutto nell'ambito dei diritti fondamentali (nel dubbio cercasi l'interpretazione che riconosca maggiore efficacia per i diritti fondamentali).

Nell'analisi dell'immunità conferita al libro, giornale e periodico la norma cerca di assicurare la libertà di opinione e di informazione, con l'intento di sostenere l'educazione e la cultura, realizzando lo Stato Democratico di Diritto.

Il modo di pubblicazione del libro, del giornale e del periodico non cambia l'essenza di queste pubblicazioni o l'obiettivo di chi acquista, niente pregiudica i valori e i principi costituzionali che ispirano l'immunità dei libri.

Non si giustifica che soltanto il libro in forma tradizionale, stampato, abbia immunità tributaria e la stessa pubblicazione, disponibile su internet per il download sia tassata.

---

<sup>146</sup> Si veda nota 67 in Lanari, Flavia Vasconcelos. A Tributação do Comércio Eletrônico. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

L'immunità prevista nell'art.150, VIId, della Costituzione Federale, è applicata per i libri stampati, come per quelli disponibili in formato elettronico.

Una dottrina minoritaria difende la tesi che l'immunità relazionata ai giornali, libri e periodici tradizionali non deve essere estesa ai suoi simili su commercio elettronico, perché si corre il rischio di offendere il principio dell'isonomia. Secondo Taveira<sup>147</sup>, non si deve interpretare estensivamente l'art. 150 della Costituzione Federale, che concede immunità ai libri convenzionali, giornali e periodici e non a tutti i modi di trasmissione dei dati e informazioni.

---

<sup>147</sup> Torres H.; Caliendo P., Revista Interesse Publico. Regime Tributario do Comércio Eletrônico no Brasil. Porto Alegre: Notadez, 2005, ano VII, n°33, p. 169-194.



## Conclusione

Il veloce sviluppo e la rapida crescita del commercio elettronico crea un nuovo mercato senza barriere, ma che preoccupa portando le autorità fiscali di tutto il mondo a intervenire, rispettando i principi tributari.

Le operazioni con i beni dematerializzati hanno rappresentato una grande sfida per le amministrazioni tributarie in tutto il mondo e hanno portato ad adeguare la legislazione sulle imposte di consumo alla nuova realtà.

Gli ordinamenti tributari sono stati adattati alle caratteristiche del commercio elettronico, senza la creazione di nessuna nuova o esclusiva imposta.

Le forniture attraverso internet, per fini tributari, devono essere considerate prestazione di servizi.

Il regime speciale per i soggetti extracomunitari passivi che prestano servizi elettronici a privati sottende al principio di semplicità.

Le eventuali modificazioni della lista dei servizi sottoposti a tassazione dell'ISSQN per colpire la fornitura dei beni intangibili, non attende di forma soddisfacente le peculiarità di questa attività.

L'immunità conferita ai giornali, ai libri e ai periodici nel diritto brasiliano non si perdono nel trasferimento elettronico di tali pubblicazioni.

L'Unione Europea ha bisogno di rivedere le proprie posizioni relative all'imposizione indiretta e, in particolare, le norme relative alla incidenza dell'IVA nelle transazioni commerciali avvenute on line.

Non è possibile stabilire un trattamento fiscale discriminatorio per le merci o prodotti simili, così come il modo in cui sono stati distribuiti. Tale discriminazione, in contrasto con alcuni principi guida dell'IVA, in particolare, il principio di neutralità.

Forse la soluzione è quella di qualificare i beni o i prodotti per loro natura, e non per il modo in cui sono immessi sul mercato a disposizione dei consumatori. Così, se sono dematerializzati, o digitali, o tangibili, gli effetti del trattamento a fini IVA deve essere la stessa. Non si può, a mio avviso, porre in essere un trattamento speciale "discriminatorio" per l'e-commerce.

Concludo evidenziando che il problema sta nel fatto che l'Unione Europea deve affrontare la sfida di vivere con questa nuova forma di commercio, con gli standard che

sono stati emanati con le nuove Direttive ora in vigore e che sia necessario adeguare gli stessi, per rispettare i principi del diritto tributario.

## Bibliografia

Adonnino P., L'attuazione nell' ordinamento interno della Direttiva n.2002/38/CE in tema di regime dell' IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, in *Rivista di Diritto Tributario*, 7/8 2004

Angelucci P.; Uckmar V., *Commercio elettronico : profili giuridici e fiscali internazionali – a cura di Giorgio Sacerdoti e Giuseppe Marino*, Milano : EGEA 2001

Armella S., Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico, in *Rivista Diritto e Pratica Tributaria*, LXX , 1999, p.838

Armella S., Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi, in *Corriere Tributario*, n.20 , 2001, p.1479

Artina V.; Rizzi R., Prestazioni di servizi nel commercio on-lene, in *Azienda & Fisco*, 17/2005, p.27

Avolio D.; Ruggiero P., Le proposte di modifica al commentario OCSE sulla Stabile organizzazione, in *Corriere Tributario*, 15/2012, p.1112

Bargagli M., La territorialità nei rapporti con la Stabile organizzazione, in *Guida alla fatturazione*, 4/2010, p.25

Bargagli M., Nuove Regole Iva: Deroghe nei rapporti B2C, in *Guida alla fatturazione*, 6/2010, p.5

Becker Helmut, Taxation of Electronic Business in a Globalizing World – Ten Demands for an adaptation, in *Intertax 1998*, Vol.26 issue 12 p.410

Belli Contarini E., Contratto di web hosting e stabile organizzazione, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2008,I, p.755

Belluzzo L., Commercio elettronico: la tassazione delle cessioni virtuali di beni in Il fisco n. 47 del 20 dicembre 1999, p. 14898

Bennett M., The attribution of profit to Permanent Establishments: The 2008 Commentary on art.7 of the OECD Model Convention, in *European Taxation*, 2008, p.467

Buccio C., Il rimborso dell' IVA assolta da soggetti passivi non residenti, in *Rassegna Tributaria*, n. 4 2010, p.1043

Buonpane R., Risoluzione n.274/E del 5 novembre 2009 – Aspetti fiscali nelle procedure di reso delle vendite on-line, in *Il Fisco* n.47 del 21 dicembre 2009, p. 1-7741

- Cacciapuoti E., La società residente stabile organizzazione di una società non residente, in Rassegna Tributaria, n.4 di 2007, p. 1175
- Camisasca G., La territorialità delle prestazioni di servizi, in Guida alla Fatturazione, 6 /2008, p.5
- Camisasca G., Procedure e adempimenti del commercio elettronico indiretto, in Guida alla Fatturazione, 1 /2009, p.19
- Camisasca G., Procedure e adempimenti del commercio elettronico diretto, in Guida alla Fatturazione, 3 /2009, p.13
- Capolupo S., Riforma fiscale : una probabile doppia nozione di stabile organizzazione, in Il fisco n.19 del 19 maggio 2003, p.1-2845
- Carpentieri L., Il principio di territorialità nell' imposta sul valore aggiunto, in Rivista di Diritto Tributario, Vol. XII, Gennaio 2002
- Carvalho, Ivan Lira de . A tributação das operações realizadas por meio eletrônico, Revista Tributaria e de finanças publicas, Sao Pulo, Editora Revista dos Tribunais, maio-junho 2003
- Casadei M., La tassazione internazionale del commercio elettronico, in Azienda & fisco, 13/200, p.3
- Casinovi C; Lupi R., Le vendite a distanza : rapporti tra norma interna e norma comunitaria, in Dialoghi di Diritto Tributario, 2005, p.153
- Cassano G., Diritto delle nuove tecnologie informatiche e dell'internet, Milanofiori Assago, IPSOA 2002
- Celli R.; Ferraguto A., La disciplina Iva in ambito UE delle operazioni di commercio elettronico diretto, in Il fisco n.45 del 9 dicembre 2002, p.1-7171
- Cerrato M., Stabile organizzazione e gruppi tra rigori giurisprudenziali e temperamenti dell' OCSE, in Corriere Tributario, 43/2008,p.3507
- Centore P., Regole comunitarie per il commercio elettronico, in Corriere Tributario, 29/2000, p.2093
- Centore P., La rilevanza fiscale dell'e-commerce, in Corriere Tributario, 7/2001, p.479
- Centore P., Il requisito soggettivo dell' imposta, in Corriere Tributario, 25/2001, p.1873
- Centore P., Il principio di territorialità, in Corriere Tributario, 34/2001
- Centore P., La territorialità delle Prestazioni di servizi, in Corriere Tributario, 41/2001, p.3097
- Centore P., Il principio dell'IVA Europea, in L'IVA , 6/2004, p.427

Centore P., Proposta di regolamento per l'adozione di criteri uniformi sulla territorialità IVA, in *Corriere Tributario*, 3/2005, p.211

Centore P., Interpretazioni ufficiali della VI Direttiva CEE, in *Corriere Tributario*, 47/2005, p.3696

Centore P., Centro stabile e stabile organizzazione ai fini IVA, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 8/2006, p.655

Centore P., Effetti della nuova direttiva Iva : La trasparenza interpretativa, in *Corriere Tributario*, 4/2007, p.3000

Centore P., Il nuovo testo unico dell'IVA Europea : Istruzioni per l'uso, in *Iva*, 2/2007, p.11

Centore P., La rilevanza (parziale) della stabile organizzazione ai fini dell' Iva, in *Corriere Tributario*, 3/2008, p.758

Centore P., La rilevanza (obbligata) della stabile organizzazione, in *Corriere Tributario*, 40/2008, p.3236

Centore P., La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento delle Direttive UE, in *Fiscalità Internazionale*, 2/ 2010, p.135

Centore P., Rifusione delle regole IVA Europee sulla stabile organizzazione, in *Corriere Tributario*, 7/2011, p.497

Cerioni F., Entrato in vigore il codice doganale aggiornato, in *Corriere Tributario*, 2008, p.2575

Cezaroti G., *ICMS no Comercio Eletronico*, Sao Paulo, MP Editora , 2005

Ciacco G. ; *E-commerce e il fisco. Contratti on-line, firma digitale e tutela della privacy, residenza fiscale e stabile organizzazione, classificazione OCSE delle transazioni elettroniche, obblighi e adempimenti IVA*, Milano, 2001

Ciacchi G., Meazza M, Piazza M, Santacroce B., Tognolo P. *E-Commerce e fisco* -1ed. Milano - Il sole 24 ore -2001

Comandé G.; Sica S., *Commercio elettronico : profili giuridici*, Torino, G.Giappichelli, 2001

Corabi G., Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico, in *Corriere Tributario*, 28/2000, p.2042

Corabi G., Qualificazione delle operazioni : le prestazioni di servizi, in *Corriere Tributario*, 19/2001, p.1418

Corabi G., E-commerce ed imposizione indiretta nell' Unione europea : riflessioni a margine delle proposte di modifica della VI Direttiva Iva in *Il fisco* n.43 del 26 novembre 2001, p. 13790

- Corabi G., Il commercio elettronico e la crisi : della fiscalità internazionale, Ipsoa 2000
- Correa Nocete, Francisco José, La fiscalidad internacional del Comercio Electronico, in Cronica Tributaria n. 120/2006 p.111
- Cotto A.; Valente G., L'imposizione diretta nel commercio elettronico, in Rassegna di fiscalità internazionale n.1-01
- D'Alfonso E., La nozione di stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell IVA, in Rassegna Tributaria, n.4 di 2003, p. 1279
- D'Alfonso G., La nuova direttiva sull' Iva Europea, in Amministrazione e Finanza, 1/2007, p.27
- Dan G., Risolto dal ministero il problema degli acquisti on-line di software, in Il fisco, 47/1999, p.14895
- De Aguiar A.; Lemos J.; Da Silveira R., Tendencias e desafios globais para a tributação do comercio eletrônico, Revista Brasileira de Contabilidade, Março/Abril 2011
- De Cillis O., La disciplina dei prezzi di trasferimento e la cessione dei beni immateriali, in Commercio Internazionale, 18/2004, p.14
- De Luca A.; Bampo A., Per il commercio elettronico una legislazione su misura, in Commercio Internazionale,11/2002 p.5
- De Luca A.; Bortoletto G., Le nuove regole IVA per il commercio elettronico, in Commercio Internazionale,17/2003 p.5
- De Luca A.; Stevanato D., La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall' OCSE , in Dialoghi di Diritto Tributario,2004, p.1171
- De Luca A.; Ritrovato F., La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia, in Il fisco, 14/2004,p.2122
- De Luca A.; Ritrovato F., La stabile organizzazione, in Commercio Internazionale, 24/2005, p.49
- De Marco S., Il regime speciale nell'e-commerce B2C: quali controlli? in Il fisco, 6/2006, p.879
- Dengo A., Realidade Virtual, Direito e tributação do comercio eletrônico, estudo de direito comparado,Revista Tributaria e de finanças publicas, Sao Paulo, Editora Revista dos Tribunais, janeiro-fevereiro 2001
- De Ruvo M., Brogli N., e La Candia I., La fiscalità del commercio elettronico, in Il fisco n.12 del 31 marzo 2003, p. 1-1816
- Del Fabbro M.; Spolvero A., IVA : Il presupposto della territorialità servizi art.7, comma 3, dell DPR 633/1972, in Il fisco,7/2003,p.1029

Del Fabbro M.; Spolvero A., IVA : La disciplina delle vendite a distanza dopo il recente intervento legislativo in *Il Fisco* , n.33 del 2005 p.5186

Della Valle E., La nozione di stabile organizzazione nel nuovo TUIR , in *Rassegna Tributaria*, n. 5 2004 p.1597

Mezzani F.; Giocosa E., I modelli di B2C (Business-to-consumer) nell'era della "net economy", in *Impresa commerciale industriale*, 3/2002, p. 431

Di Pietro A., Lo stato della fiscalità nel Unione Europea : l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione , ed. Guardia di finanza Scuola di Polizia Tributaria, Giugno 2003

Doersum V; Van Kester H.; Van Norden G.; Reiners I., The new rules on the place of supply of services in European VAT, in *EC Tax Review*, n.2/2008, p.85

Draetta U., Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati, Giuffrè Editore,2005

Fanelli R., La nuova territorialità delle prestazioni di servizi, in *L'IVA*, 2/2010, p.2

Ficari V., Regime fiscale delle transazioni telematiche, in *Rassegna Tributaria* n. 3 di maggio-giugno 2003, p. 870

Ficola S.; Santacroce B., Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di e-commerce, in *Corriere Tributario*, 17/2011, p.1382

Filippi P., L' imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da Uckmar V.), Padova, 2005, p.995

Fiorelli A.; Santi A., Specialità del concetto di stabile organizzazione ai fini dell' imposta sul valore aggiunto, in *Rassegna Tributaria*, n.2/1998 p.367

Flora P., Commercio elettronico e stabile organizzazione alla luce delle norme sulle CFC, in *Corriere Tributario*, 31/2001 p.2337

Flori Galeotti M, Commercio elettronico e fisco; con scritti di Aureliano Benedetti, Torino, G.Giappichelli,2002

Fornari G., La fiscalità del commercio elettronico: opportunità e rischi per le amministrazioni finanziarie, in *Il fisco* 18/2000 p.6117

Franceschelli, V. a cura di , *Commercio elettronico* , Giuffrè Editore , 2001

Franco R., Transazioni via web e mediante intermediari, in *Corriere Tributario*, 1/2005, p.74

Fransoni G., La nozione di stabile organizzazione personale nel diritto interno e la rilevanza della stabilità dell' organizzazione, in *Rivista di Diritto Tributario*,2002, p.363

Gabelli M.; Rossetti D., Regime IVA del software: Il caso della personalizzazione di software standardizzato, in *Il fisco* 28/2009,p.4593

Gaffuri A. M., La determinazione del reddito della stabile organizzazione, in *Rassegna Tributaria*,1/2002, p.86

Galleani d'Agliano N., Le nuove regole comunitarie per il commercio elettronico, in *L'IVA*, 5/2002, p.356

Galli C., Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione, in *Rivista di Diritto Tributario*,2000,IV,p.113

Galli C.,Considerazioni in materia di qualificazione dei redditi derivanti da operazioni di commercio elettronico, in *Rivista Diritto Tributario*, 2000,IV, p.323

Galli C., Primi orientamenti dell' OCSE in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico, in *Rivista Diritto Tributario*, 2001, p.79

Garbarino C., Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione, in *Rassegna tributaria*" n.3 di maggio-giugno 2000, p.864

Garbarini C., Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1999,I, p.1407

Garbarini C., La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2000, p.1205

Garbarini C., La nozione di stabile organizzazione nell' imposta sul valore aggiunto, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2002 p.428

Gertus M, Server as a permanent establishment? In *Intertax*, 2000, issue 4, p.173

Giaconia M.;Greco L., Quando il server è stabile organizzazione materiale, in *Corriere Tributario*,2007,p.2320

Giorgi M., Gli acquisti attraverso reti informatiche: la disciplina Iva, in *Rassegna Tributaria* n.3 di maggio-giugno 1999, p.765

Giovanni B., Faienza A., La stabile organizzazione: applicazione o distorsione del fenomeno della globalizzazione? – in *Fiscalità Internazionale*, 2 /2003, p.115

Giurisprudenza Comunitaria – La vendita del software e l'adattamento del programma costituiscono una sola prestazione - Corte di Giustizia UE, Sez.I, Sent. 27 ottobre 2005, causa C-41/04

Greco M., *Internet e Direito*. 2.ed . Sao Paulo : Dialitica, 2000

Guimaraes V., A tributação do Consumo no Brasil, *Revista Ciencia e Tecnica Fiscal*, Julho/Dezembro 2005

Gulisano A.; Molinaro G., Il regime del commercio elettronico diretto, in *L'Iva*, 12/2002, p.954



- Hellner M., The Contry of Origin Principle in the e-commerce Directive- A Conflict with Conflict of laws? In *European Review of Private Law* 2-2004 p.193-213
- Hinnekens L., Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the twenty-first Century, in *Intertax* , 1998 , Vol.26, p.192
- Hinnekens L., International Taxation of Electronic Commerce : an emerging framework, in *Intertax* , 1999 , Vol.27, issue 12, p.440
- Hinnekens L., Vat policies in the digital age, in *EC Tax Review* 2001/2 p.116
- Hinnekens L., An update overview of the European VAT rules concerning Electric Commerce, in *EC Tax Review*, 2002, Vol.2 p.68
- Hortalà J.; Roccatagliata F.; Valente P., *La fiscalidad del comercio electronico*, 1ed, CISS Praxis, Valencia 2000
- Iavagnilio M.; Caridi A., L'IVA sulle vendite di beni materiali via internet, in *Corriere Tributario*, 39/2000, p.2831
- Iavagnilio M., Concepts of Permanent and fixed Establishment under Italian Law – The Philip Morris Case, in *Intertational Vat Monitor*, vol.13, n.6, p.470,2002
- Iavagnilio M., La stabile organizzazione nel diritto interno, in *Corriere Tributario*, 33/2003, p.2705
- Katsushima T., Internet and Electronic Commerce – The next frontier, in *Intertax*, 1998,Vol.26, issue 3,p.86
- La Commara U.; Mora M., Il trattamento ai fini delle imposte dirette delle cessioni on-line di software, in *Il fisco* n.40 del 5 novembre 2001, p.13005
- La Naia G., Gardenal M., E-commerce, per ora il fisco si adatta in *Commercio Internazionale*, 5/2000, p.7
- Lanari, F., *A tributaçao do comercio eletrtronico* . Belo Horizonte, Del Rey 2005
- Lamensch Marie, New Implementing Regulation 282/2011 for the 2006 VAT Directive, in *EC Tax Review*, 2011/4,p.162
- Lejeune I., , E-commerce in the EU, in *Intertax* ,2002, 7, p.62
- Logozzo M., La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche, in *Corriere tributario* 12/2010
- Lombardo E., Il regime impositivo del commercio on-line, in *L'IVA*, 6/2001, p.461
- Lovisolò A., L'evoluzione della definizione di stabile organizzazione, in *Corriere Tributario*, 34/2004, p.2655

Lovisolò A., Profili evolutivi della stabile organizzazione nel diritto interno e convenzionale, in *Corriere Tributario*, 35/2004, p.2739

Lovisolò A., La stabile organizzazione nel nuovo modello OCSE, in *Corriere Tributario*, 2/2006, p.109

Lovisolò A., La stabile organizzazione , in *Diritto Tributario Internazionale* coordinato da Uckmar V., Padova, 2005, p.435

Ludovici P., Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1998, v.81 n.1 pag 67

Lupi R., *Diritto Tributario Parte Speciale – La determinazione giuridica della capacità economica*, ed Giuffrè, Milano 2007

Manca M., La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico, in *Il fisco*, n.48 del 29 dicembre 2003

Marconi M., Il server come stabile organizzazione, in *Fiscalità Internazionale*, 6/2007,p.486

Mandelli D., Il regime della territorialità Iva del commercio elettronico diretto, in *Fiscalità Internazionale* , 2/2004,p.129

Maisto G., Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico in *Rivista Diritto Tributario* vol. VIII, n.1, p.47 – Gennaio98

Marini L., *Il commercio elettronico – Profili di diritto comunitario*, ed. Cedam, 2000, Padova

Marrone F., L'Iva negli scambi con l'estero e la nuova Direttiva UE: tassazione dei consumi, e-commerce e (tele)comunicazioni, in *Il fisco*, 5/2009, p.679

Maschio M., I beni immateriali nella determinazione del reddito d'impresa, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1992, I, 589

Maspes P., Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano, in *Corriere Tributario*, 2/2010, p.103

Massbaum M., The Proposal for an EC Council Directive Regarding the VAT Arrangements Applicable to Services Supplied by Electronic Means, in *Intertax*, 2001, Vol.29, issue 3, p.91

Mastroiacovo V., Il controllo, l'accertamento e la riscossione dei crediti tributari derivanti da transazioni telematiche, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, IV, p.23

Mattia S., Vat Package: Le novità in materia IVA in vigore dal 1° gennaio 2010, in *Commercio Internazionale*, 4/2010, p.37

Mayr S, Dall'Ocse la qualificazione dei proventi da e-commerce, in *Corriere Tributario*, 2001, p.1400

Mayr S, Grieco V., La stabile organizzazione secondo la Suprema Corte, in Corriere Tributario, 21/2002,p.1864

Mclure Jr C.;Corabi G., L'imposizione fiscale sul commercio elettronico : Obiettivi economici, restrizioni di tipo tecnologico e riflessioni di diritto tributario, Ipsoa 1999

Melis G., Osservazioni a margine della proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici , in Rassegna Tributaria 3/2001 p.713

Melis G. Sul regime IVA applicabile ai servizi prestati con mezzi elettronici, in Rassegna Tributaria, n. 3/2001, p.713

Mercurio V.; Il commercio elettronico – Profili di diritto internazionale tributario, comunitario e interno, Gedit edizioni , 1 edizione- 2009

Miceli R., Considerazioni sul momento impositivo IVA nelle operazioni telematiche, in Rivista di Diritto Tributario, Vol. XIII n°12 2003

Miceli R., La territorialità IVA nelle operazioni telematiche, in Rassegna Tributaria n.2 2004, p. 580

Mocci G., Commercio elettronico diretto: ecco perché l' Iva è fattore discorsivo della concorrenza. In Il Fisco n.48 27 dicembre 2000 p.14361

Milone A., Reverse charge: violazioni(formali) in cerca della giusta sanzione, in Rivista di Diritto Tributario, Vol. XX febbraio/2010-2 p.247

Monarca P., Non è “editoriale” il periodico trasmesso via internet, in Azienda & Fisco, 5/1998, p.240

Monti A., La direttiva sul regime IVA applicabile al commercio elettronico, in Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, 2003,I, p. 152

Mora M., La Comarca U., Tassazione del commercio elettronico : Streamsalestax project, la soluzione degli Stati Uniti, in Il fisco n.3 del 21 gennaio 2002, p.1-333

Nenova B., The law of the World trade Organization and the Communications Law of the European Community: On a Path of harmony or Discord? In Journal of World Trade , 2007, 41/4 p.833

Nessi M., Il contratto di web hosting e la definizione di stabile organizzazione, in Azienda & fisco n.10 /2001 , p.473

Nessi M.,Torelli R., Stabile Organizzazione : Commercio in internet e imputazione delle spese di regia, in Il fisco n.19 2001, p.7029

Netto, Domingos Franciulli, ICMS sobre Operações Eletronicas (Provedores de Acesso à Internet ), Revista Forum de Direito Tributario, Belo Horizonte, jan/fev 2003

Nuzzolo A., Le nuove regole IVA in materia di commercio elettronico diretto, in *Il fisco*, n.12 del 25 marzo 2003, p.1-1775

Odetto G., Circolare n.58/E del 31 dicembre 2009 – Le nuove regole di territorialità Iva applicabili dal 1° gennaio 2010, in *Il fisco* n.2 dell'11 gennaio 2010, p.2-266

Owes J., OCSE, il commercio elettronico nel mirino del fisco, in *Commercio Internazionale*, 24/1999, p.993

Owes J., Taxation and E-Commerce: Progress Report, in *Intertax*, Vol.29 issue 1,2000,p.10

Parisi P., I criteri specifici di territorialità nelle prestazioni di servizi, in *Corriere Tributario*, 12/2010, p.924

Peirola M.; Della Carità A., Prestazioni di servizi rese on-line : il nuovo regime IVA, in *Amministrazione e Finanza*, 19/2003,p.37

Peirola M.; Della Carità A., E-commerce diretto come cambia il regime IVA delle prestazioni di servizi on-line in *Rassegna di fiscalità internazionale* n.1-04

Peirola M., Valore doganale dei computer con software di sistema, in *Rivista Giurisprudenza Tributaria*, 2007, p.102

Peirola M., La territorialità IVA del commercio elettronico diretto, in *Azienda & Fisco* , 21/2003, p.939

Peirola M., Le disposizioni di applicazione della VI Direttiva CEE, in *Azienda & Fisco*, 23/2005, p.7

Peirola M., La territorialità IVA, in *Pratica Fiscale e Professionale – I corsi*, 6/2007, p.18

Peirola M., Valore doganale dei computer con software di sistema, in *Rivista Giurisprudenza Tributaria*, 2007, p.102

Perrone L., La stabile organizzazione, in *Rassegna Tributaria*, n.3/2004,p.794

Pierro, M., Beni e servizi nel Diritto tributario, Edizioni CEDAM, Padova, 2003

Pistone P., Centro di attività stabile e stabile organizzazione : l' IVA richiede un' evoluzione per il XXI secolo? In *Diritto Tributario*. Milano, anno IX, n.1 gennaio 1999 p.28

Pleijssier A., The Agency Permanent Establishment: The current Definition – Part One, in *Intertax*, Vol.29,issue 5, 2001,p.167

Pompei G., Ferri M., Il commercio elettronico: disciplina legislativa, normativa fiscale e misure incentivanti in *Il fisco* n.7 di 18 febbraio di 2002 p. 1-988

Power J. Pat Power, *International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce*, in *Intertax*, 1997, Vol.25, Issue 4, p.120

Pullino,E., Aspetti territoriali del commercio elettronico in *Il fisco* n. 27 del 14 luglio 2003

Pullino,E., Il commercio elettronico e l'Iva , in *Il fisco* n. 41 del 10 novembre 2003, p. 1- 4266

Rango, F., La tassazione indiretta del commercio elettronico ed il nuovo regime transitorio, in *Il fisco* n.26 del 1° luglio 2003, p. 1-4200

Raponi D., *Electronic Commerce and VAT*, in *EC Tax Review*, 1998/3 p.213

Ricca F., I servizi di radiodiffusione e di e-commerce, in *Corriere Tributario*, 41/2003,p.3408

Ricca F., Il regime agevolato non si applica alle pubblicazioni di periodici on-line, in *Corriere Tributario*, 42/2003,p.3523

Rinaldi R., *La fiscalità del commercio via internet : Attualità e prospettive*, Torino, G.Giappichelli ,2001

Rizzardi R., Il regolamento di applicazione del sistema comune IVA: come e perché, in *Corriere Tributario* 17/2011, p.1373

Roccatagliata F., Vallvé J. *Commercio elettronico : la Commissione Europea propone nuove regole per l'applicazione dell' Iva sui servizi on-line* in *Il Fisco* n. 25 del 19 giugno 2000, p.8349

Rolle G.; Mattia S., Nuovo regime per l'e-commerce diretto, in *Amministrazione e Finanza*, 3/2003, p.29

Rolle G., Cass., N 8488 del 9 aprile 2010 – La cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione personale e materiale, in *Il fisco* 20/2010,p.3154

Rolle G.; Mejnardi C., Il commercio elettronico diretto fra redditi d'impresa e royalty, in *Commercio internazionale* 12/2012,p.52

Rossi M., La tassazione di Royalties pagate ad un soggetto non residente privo di stabile organizzazione in Italia, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2/2003 p.365

Rossi M., La autonomia soggettiva della stabile organizzazione nel sistema dell' imposta sul valore aggiunto, in *Rivista di Diritto e Pratica Tributaria*, 01/2005,p.37

Rossi P., Prospettive di politica fiscale comunitaria alla vigilia della nomina della nuova Commissione europea, in *Il fisco* n.34 del 20 settembre 1999, p. 11142

- Russo R.; Pedrazzini E., Permanent Establishments under Italian Tax Law : An Overview, in *European Taxation*, 2007, p.389
- Saccardo N., Recenti sviluppi a livello OCSE , in *Rivista Diritto Tributario*, 2008, V, 19
- Santacroce B., Ficola S.- L'Iva nell'e-commerce e la fatturazione elettronica , 2 edizione Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna
- Santi A., Completate le regole IVA per il commercio elettronico, in *L' IVA*, 12/2003, p.932
- Santoro F., Siti web: imprese virtuali o effettive? in *Il fisco* n.14 del 6 aprile 1999, p.4827
- Santoro F., Commercio elettronico: primi problemi pratici in *Il fisco* n.44 del 29 novembre 1999, p.13656
- Santoro F., Le nuove attività della scena Internet: i problemi derivanti dai servizi collaterali al commercio elettronico, in *Il fisco* n.46 del 13 dicembre 1999, p.14355
- Santoro F., *Il commercio elettronico : aspetti fiscali e giuridici* Ed. Fag Milano 2000
- Santoro F., Il controllo delle transazioni via internet : una difficile sfida per le Amministrazioni fiscali in *Il fisco* n.9 del 28 febbraio 2000, pag 2367
- Schneider G.; Perry J., *Commercio elettronico ; edizione italiana a cura di Donatella Sciuto*, Milano, Apogeo 2000
- Schoueri, Luis Eduardo, Tributaçao e Cooperaçao Internacional, *Revista Forum de Direito Tributario*, Belo Horizonte, jan/fev 2003
- Scopacasa F., IVA obbligo di fatturazione nel commercio elettronico diretto, in *Corriere Tributario*, 33/2008,p.2706
- Screpanti S., Commercio elettronico : problematiche civilistiche e fiscali fra esigenze di sviluppo e regolamentazione, in *Il fisco* n.45 del 7 dicembre 1998, p. 14719
- Silva, Mario José. Tributaçao do comércio eletrônico no plano internacional, *Revista Tributaria e de finanças publicas*, Sao Pulo, Editora Revista dos Tribunais, maio-junho 2001
- Sirri M; Zavatta R., Le royalties in ambito internazionale, in *L'IVA*, 9/2002,p.712
- Sirri M; Zavatta R., La cessione del software in ambito internazionale, in *L'IVA*, 11/2002,p.893
- Stancati G., Acquisto di software a mezzo internet: profili IVA, in *Corriere Tributario*, 20/2000 , p.1429

- Stefano V., Territorialità nelle operazioni di e-commerce tra privati, in L'IVA, 7/2011, p.54
- Stesuri A., Regole chiare e criteri uniformi al servizio del commercio elettronico, in Amministrazione e Finanza , 1/2000, p.22
- Stesuri A., La stabile organizzazione post riforma fiscale, in il fisco n.17/2005, p.2588
- Tardella G., Stabile organizzazione, in Rivista di Diritto Tributario, 1998,vol.8, n.4 p.365
- Tomassini A.; Tortora A., Stabile organizzazione ed estero vestizione nel commercio elettronico, in Il fisco n.28 del 10 luglio 2006,pag 1-4334
- Torres, Heleno Taveira, Regime tributario do Comercio Eletronico no Brasil, Revista Interesse Publico n.33 , Porto Alegre, 2005
- Tundo F., Stabile organizzazione personale e determinazione del reddito secondo le recenti direttive OCSE, in Rassegna Tributaria n.2 di marzo-aprile 2011, p.305
- Tundo F., Ancora controverso il concetto di stabile organizzazione tra obiettiva incertezza, personalità giuridica e cooperazione internazionale, in Rivista Giurisprudenza Tributaria, 10/2011 p.895
- Uricchio A., Giorgi M., Commercio elettronico e vendita telematica, in Diritto e Pratica Tributaria, 2001,I, pag 260
- Valente P., Internet ipotesi di tassazione del reddito transnazionale e virtuale del cyber (tax) planning in Il fisco n.30 del 28 luglio di 1997 p. 8504
- Valente P., Internet – Sfide e opportunità del commercio elettronico nelle iniziative della Commissione europea, in Il fisco n.9 del 2 marzo 1998, p.3139
- Valente P., Ipotesi di Tassazione Del Reddito Transnazionale in Internet. In Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. Milano , anno LVII n. 3 , Settembre 1998 , p. 385
- Valente P., La stabile organizzazione nelle disposizioni interne e convenzionali e nella sentenza della corte di cassazione n.20597/2011, in il fisco, 42/2011,p.6831
- Valente P., La stabile Organizzazione Occulta nella giurisprudenza italiana, in Fiscalità e commercio internazionale, 5/2012,p.30
- Valente P., Transfer Pricing e beni immateriali : Il Discussion Draft OCSE del 6 giugno 2012, in il fisco 33/2012 p.5321
- Valente P., Roccatagliata F., Internet : Bit tax , ultima frontiera nella società dell' informazione? in Il fisco n.16 del 19 aprile 1999, p.5514
- Valente P., Roccatagliata F., Internet : note di sintesi su sovranità fiscale e criteri impositivi nel commercio elettronico in Il fisco n.37 del 11 ottobre 1999, p.11898

Valente P., Roccatagliata F., Internet : orientamento dell'OCSE e delle autorità fiscali sull' Information Technology – in Il Fisco n.9 del 28 febbraio 2000, p.2352

Valente P., Roccatagliata F., Internet.Classificazione del reddito e delle prestazioni di servizi – in Il Fisco n.32 10 settembre 2001, p.10896

Valente P., Roccatagliata F., Internet : i problemi in tema di controlli e compliance – in Il Fisco n.34 24 settembre 2001

Valente P., Roccatagliata F., Internet : stabile organizzazione nel commentario OCSE – in Impresa Commerciale Industriale, 7-8/2001,p.1108

Valentino D., La fornitura di servizi informatici e l'informatizzazione delle imprese, in AAVV, Manuale di diritto dell' informatica , a cura di Valentino D. Napoli, 2011, p.246

Vergez J., La aplicación del IVA en el ambito del Comercio Electronico , in Cronica Tributaria, n.135/2010

Visconti G., Il regime IVA per i servizi prestati tramite mezzi elettronici (e-commerce di servizi) ai consumatori, in Diritto dell'internet, 4/2007, p.423

Vitaliano M., Brevi considerazioni sull'applicazione dell' Iva alle attività di commercio elettronico dopo il d.lgs. n.273 del 2003, in Diritto e pratica tributaria, 02/2005, p.371

Wang M., Tax Jurisdiction in Electronic Commerce From the Perspective of Public International law – A Particular examination of Income Tax , in Intertax , Vol 34 , Issue 11,2006 , p.530

Zambon P., Il nuovo regime IVA per il commercio elettronico, in Il fisco, 19/2002, p.2919

Zangrilli G., Il regime dell' IVA nel commercio elettronico, in Fiscalità Internazionale, 4/2005, p.315

Zona T., La bit tax : la tassazione nella società dell'informazione, in Rassegna di Fiscalità internazionale,n.1,2002

## **Legislazione**

COM (1997) 157 Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico - Comunicazione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale - 15/04/97

COM (1998) 374 def. Commercio Elettronico ed Imposizione Indiretta - Comunicazione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale – 17/06/98

COM (1998) 586 def. Proposta di Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio relativa a taluni aspetti giuridici del commercio nel mercato interno – 23/12/1998



COM (2000) 349 final 374 def. Commercio Elettronico ed Imposizione Indiretta - Comunicazione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale – 17/06/98

Direttiva 2002/38/CE del Consiglio del 7 maggio 2002 che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Direttiva 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi

Dlgs 273/03 Attuazione della direttiva 2002/38/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE, in materia di regime IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione, nonché a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici

Regolamento(CE) n. 792/2002 del Consiglio del 7 maggio 2002 che modifica temporaneamente il regolamento (CEE) n.218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) con riferimento a delle misure aggiuntive in materia di commercio elettronico

Regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio del 17 ottobre 2005 recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto

Regolamento (CE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (rifusione)

## **Documenti**

Select Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce , United States Department of The Treasury , Office of Tax Policy, November 1996, in Intertax, Vol.25

OECD (1997), Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers.OCSE (1997), Turku, Finlandia

OECD (1998). Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions

OCSE (1998), Electronic Commerce: a discussion paper on taxation issues, Ottawa

OCSE (1999), “The Economic and Social Impact of Electronic Commerce Preliminary Findings and Research Agenda”, Paris.

OCSE (1999), Defining and Measuring E-Commerce: A Status Report, 1999

OCSE (2001), Report To Working Party n. 1, “Tax Treaty Characterization Issues Arising from e-commerce By the Technical Advisory Group”.

## **Dottrina**

Riferimenti – Cassazione Civile Sez.V Sentenza 09-04-2010(27-01-2010) n.8488 in Corriere Tributario, 27 / 2010, p.2155

CGCE, sentenza 4/7/1985, C-168/84 (Berkholz)

CGCE, sentenza 7/7/1997, C-190/95 (ARO Lease BV)