

**ALMA MATER STUDIORUM
UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI BOLOGNA**

**SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE
DOTTORATO DI RICERCA IN INFORMATICA GIURIDICA E DIRITTO
DELL'INFORMATICA
(CICLO XIX)**

**ASPETTI FISCALI DEL COMMERCIO
ELETTRONICO**

Tesi di dottorato di
Vitaliano Mercurio

Coordinatore
Chiar.mo prof. Giovanni Sartor

Relatore
Chiar.mo prof. Piera Filippi

SETTORE DISCIPLINARE
IUS-12 (DIRITTO TRIBUTARIO)

ANNO ACCADEMICO 2005-2006

INDICE

INTRODUZIONE

Il commercio elettronico come problema di diritto tributario

1. Premessa: l'avvento delle nuove tecnologie e la messa in discussione delle categorie tradizionali del diritto tributario..... 1
2. Definizione dell'oggetto d'indagine: nozione e peculiarità delle attività di commercio elettronico.....3
3. Il contributo dei governi e delle organizzazioni internazionali allo studio delle problematiche fiscali del commercio elettronico.....7
- 4 (*Segue*) il contributo della dottrina; la *bit tax*.....15
- 5 Le principali problematiche poste dal commercio elettronico.....18
6. Oggetto dell'attività di ricerca.....20

CAPITOLO PRIMO

Il commercio elettronico nell'imposizione diretta

- 1 Premessa: *ratio* e funzioni della stabile organizzazione.....22
2. La nozione di stabile organizzazione nelle fonti convenzionali e nel diritto interno.....27
3. Stabile organizzazione e commercio elettronico: profili critici e soluzioni prospettate.....38
 - 3.1. Il sito *web*.....41

3.2. Il <i>server</i>	43
3.3 Il <i>provider</i>	47

CAPITOLO SECONDO

Il commercio elettronico nell'imposizione indiretta

1.Premessa: presupposto e struttura dell'Iva.....	49
2. Il commercio elettronico diretto.....	58
3.La disciplina introdotta con la direttiva 2002/38/CE.....	60
4.La territorialità dei servizi elettronici.....	62
5.Il regime speciale per i servizi resi da operatori extracomunitari...68	
6.Profili critici della nuova disciplina: l'identificazione dei “ <i>servizi prestati mediante mezzi elettronici</i> ”.....	70
6.1.l'inquadramento unitario delle transazioni telematiche tra le prestazioni servizi.....	72
6.2.Le aliquote applicabili, il diritto alle esenzioni e le modalità di controllo del regime speciale.....	75
6.3.I servizi elettronici intracomunitari.....	78
7. Il commercio elettronico indiretto.....	79
8. la fatturazione elettronica.....	87
BIBLIOGRAFIA	99

INTRODUZIONE

Il commercio elettronico come problema di diritto tributario.

1. Premessa: l'avvento delle nuove tecnologie e la messa in discussione delle categorie tradizionali del diritto tributario.

L'avvento della società tecnologica, che trova nell'informatica uno dei suoi maggiori elementi di identificazione, impone al giurista contemporaneo un costante sforzo interpretativo: questa esigenza è sentita anche dai cultori del diritto tributario, soprattutto in relazione alle implicazioni di natura fiscale poste da quell'insieme di attività che viene comunemente ricondotto sotto il termine "commercio elettronico"¹.

Lo sviluppo esponenziale di tali attività ha immediatamente posto all'attenzione degli studiosi, dei governi e delle organizzazioni internazionali, la questione della loro regolamentazione dal punto di vista tributario.

¹ Tra i numerosi contributi dottrinali dedicati agli aspetti fiscali del commercio elettronico si segnalano senza pretesa di completezza: P. VALENTE-F. ROCCATAGLIA, *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 2001; G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico : profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001; AA.VV, *E-commerce e fisco*, Milano, 2001; R.RINALDI (a cura di), *“La fiscalità del commercio elettronico: attualità e prospettive*, Torino, 2001; Ulteriori riferimenti in P.ADONNINO, *Internet (diritto tributario)*, Enc.treccani, agg. 2002

L'individuazione del luogo di produzione della ricchezza, la qualificazione dei redditi, le modalità di accertamento e di controllo delle operazioni effettuate *on-line*, la possibilità di monitorare i flussi di denaro, così come l'approccio da seguire nella lotta all'elusione, all'evasione ed alla concorrenza fiscale assumono, in questo particolare settore, caratteristiche differenti rispetto a quelle proprie del commercio tradizionale.

Proprio le peculiarità del commercio elettronico sono tuttora alla base delle numerose difficoltà incontrate nella definizione del regime fiscale applicabile a tali attività.

Lo studio della disciplina fiscale da riservare agli scambi realizzati mediante l'uso delle nuove tecnologie pone innanzitutto l'interprete di fronte alla questione, di carattere generale, dell'applicabilità o meno a tali operazioni delle regole e delle categorie tradizionali del diritto tributario ².

In altri termini, con riguardo al commercio elettronico ci si domanda, innanzitutto, “...*in che modo applicare concetti pensati per un'economia di calce e mattoni e per transazioni dotate di un profilo distinto e visibile sulla tradizionale piazza di mercato in un'economia virtuale, il cui le categorie geografiche consolidate e le categorie di reddito vengono offuscate dalle nuove tecnologie...*; ovvero “*in che modo si possano applicare all'economia di domani i criteri di*

² E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in Riv.dir.trib., 1999, I, 595; V. FICARI, *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, in Rass.trib., 2003, 870.

collegamento e le regole di determinazione del profitto elaborato per l'economia di ieri"³.

Posto, dunque, che le peculiarità *dell'e-commerce* costituiscono il fattore di maggiore criticità nella definizione del regime tributario di tali attività, l'esame delle problematiche fiscali poste dal commercio elettronico richiede, in primo luogo, l'enucleazione del complesso di attività riconducibili all'interno del concetto in esame, nonché l'individuazione delle sue caratteristiche peculiari.

2. Definizione dell'oggetto d'indagine: nozione e peculiarità delle attività di commercio elettronico.

Secondo la definizione elaborata dalla Commissione europea nel 1997 (nella comunicazione Com (97) 157 "*Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*"), il commercio elettronico "*...consiste nello svolgimento di attività commerciali e di transazioni per via elettronica 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*".

Tale definizione consente di mettere in luce uno degli aspetti caratteristici *dell'"e-commerce"*, la sua estensione ad una gamma eterogenea di attività, di soggetti e di tecnologie: in considerazione di tale peculiarità, la dottrina tende a suddividere il complesso di attività

³ L. HINNEKENS, *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei*

rientranti nel commercio elettronico in aree omogenee, ciascuna delle quali con caratteristiche proprie e specifiche problematiche di tipo giuridico.

La classificazione più diffusa si fonda sulla diversa natura dei soggetti coinvolti nelle transazioni; si distingue al riguardo tra commercio elettronico “*business to business - B2B*” (ove i soggetti coinvolti siano imprenditori o professionisti); “*business to consumer – B2C*” (nell’ipotesi in cui l’utente finale sia un consumatore) “*consumer to consumer*”; “*pubblica amministrazione to citizen*”, *ect.*⁴.

Un’altra classificazione, che assume rilevanza soprattutto ai fini fiscali, è quella basata sulla diversa natura dei beni oggetto delle transazioni: si distingue a tal fine tra commercio elettronico *c.d. indiretto*, in caso di fornitura di beni “materiali”⁵ e commercio elettronico *c.d. diretto*, in caso di fornitura di beni “virtuali” o di servizi⁶.

Nel sistema normativo vigente, al concetto di commercio elettronico il legislatore ha affiancato, e in parte

profitti senza favoritismi commerciali, in Riv.dir.trib.int., 2001, 9.

⁴ Cfr. C. DI COCCO, *Manuale di diritto dell’informatica e delle nuove tecnologie*, Bologna, 2002, 157.

⁵ In tale ipotesi, il bene oggetto della transazione viene consegnato utilizzando i tradizionali canali fisici di distribuzione.

⁶ In quest’ipotesi l’intera operazione si esaurisce nelle rete, in quanto l’oggetto della transazione viene trasferito al cliente attraverso il sistema informatico stesso; vi rientrano, ad esempio, sia le cessioni di beni quali film, brani musicali, libri, direttamente trasmessi ai clienti per via telematica e da questi riprodotti tramite appositi strumenti elettronici, sia servizi, quali la consultazione di banche dati ovvero la trasmissione telematica di informazione, analisi di mercato, pareri e studi.

sovrapposto, la nozione di “*servizio della società dell’informazione*”, definito inizialmente come “*qualsiasi servizio prestato normalmente dietro retribuzione, a distanza, per via elettronica e a richiesta individuale di un destinatario di servizi*” (art. 1 della legge 21 giugno 1986, 317).

Quest’ultima nozione è stata poi estesa dal legislatore anche alle “*attività economiche svolte in linea-on line*” in seguito all’entrata in vigore del d.l.vo 9 aprile 2003 n. 70, con il quale si è data attuazione alla direttiva 2000/31/CE, relativa a “*taluni aspetti giuridici...del commercio elettronico*”.

Nell’ambito regolamentato dalla direttiva 2000/31/CE rientrano, dunque, sia il commercio elettronico in senso stretto, inteso quale attività di contrattazione telematica e relative operazioni propedeutiche, sia più in generale qualsiasi tipo di servizio anche non remunerato dal destinatario nella misura in cui costituisca un’attività economica (quali, ad esempio, i servizi dei motori di ricerca e banche dati *on-line*)⁷.

La direttiva comunitaria mira ad armonizzare alcuni aspetti dei servizi della società dell’informazione, quali il regime delle informative e delle comunicazioni commerciali, quello relativo alla conclusione di contratti per via telematica, la disciplina della responsabilità del prestatore di servizi ed il suo regime di stabilimento,

⁷ C. ROSSELLO, *La nuova disciplina del commercio elettronico. Principi generali ed ambito di applicazione*, in *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, Torino, 2003, 16.

la composizione extragiudiziale delle controversie ed i ricorsi giurisdizionali⁸.

La possibile “dematerializzazione” dei beni scambiati, la “delocalizzazione” delle operazioni oggetto dell’*e-commerce*, l’uso di sistemi di pagamento elettronici, la riduzione del numero degli intermediari coinvolti costituiscono, senza dubbio, le peculiarità più rilevanti, dal punto di vista fiscale, del commercio elettronico.

L’applicazione delle nuove tecnologie al commercio consente, dunque, di effettuare operazioni di scambio di beni e servizi con soggetti, anche residenti anche in Stati diversi, prescindendo da quegli elementi materiali - quali il bene oggetto della transazione, il luogo ove viene svolta l’attività – presi in considerazione dai tradizionali principi di diritto tributario sui quali si basano gli ordinamenti fiscali nazionali.

I soggetti che si avvalgono del commercio elettronico hanno, altresì, la possibilità di operare mediante strumenti informatici (quali, un sito *web*, un *provider*) localizzati in un paese diverso, magari in un paradiso fiscale, da quello di residenza o da quello in cui si svolge effettivamente l’attività imprenditoriale.

L’uso delle nuove tecnologie consente, in tal modo, di superare le barriere costituite dai confini nazionali, rendendo difficoltosa l’attività di controllo da parte delle autorità fiscali competenti.

⁸ Cfr C.ROSSELLO, G. FINOCCHIARO, E. TOSI (a cura di), *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. cit.*; E. TOSI (a cura di), *Commercio elettronico e servizi della società*, Milano, 2003.

A tale risultato può condurre anche l'utilizzo di sistemi di pagamento elettronici, che in taluni casi garantiscono l'anonimato delle parti contraenti.

Anche la riduzione, nell'*e-commerce*, del numero degli intermediari commerciali e finanziari attraverso i quali si svolge l'attività imprenditoriale e, dunque, dei possibili soggetti qualificabili come sostituti d'imposta, è idonea di per sé ad incidere sul corretto adempimento degli obblighi tributari da parte dei soggetti coinvolti⁹.

3. Il contributo dei governi e delle organizzazioni internazionali allo studio delle problematiche fiscali del commercio elettronico.

Il regime fiscale delle transazioni telematiche è stato oggetto di attenzione, da parte dei governi e delle organizzazioni internazionali, già a partire dalla seconda metà degli anni novanta, in considerazione soprattutto delle possibili perdite di gettito derivanti dal passaggio dalle forme convenzionali di commercio a quelle realizzate mediante l'utilizzo delle nuove tecnologie¹⁰.

Tra i governi nazionali, gli Stati Uniti d'America sono considerati il paese che per primo ha dedicato particolare attenzione ai profili tributari di tale complesso di attività.

Già in documento del 1996, il Dipartimento del Tesoro americano rilevava le criticità emergenti nella tassazione, sulla base

⁹ Cfr. G. MARINO, *Introduzione: aspetti fiscali del commercio elettronico*, in Cfr. G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio...cit.*, 145 ss.

¹⁰ I più importanti documenti elaborati in materia dai governi e dalle istituzioni comunitarie ed internazionali sono segnalati da P.ADONNINO, *Internet (diritto tributario)*, cit. 5.

delle norme vigenti, del reddito prodotto dalle operazioni transnazionali realizzate mediante le nuove tecnologie¹¹.

Una prima questione connessa alle suddette operazioni veniva individuata nel rischio di doppia imposizione e di conflitti tra le amministrazioni finanziarie dei singoli stati.

Nel medesimo documento, il Dipartimento americano evidenziava l'esigenza di predisporre strumenti idonei alla prevenzione delle frodi in rete, in considerazione dello sviluppo dei moderni strumenti di pagamento digitali ed affermava l'esigenza di salvaguardare la neutralità fiscale nei riguardi delle nuove tecnologie, evitando trattamenti discriminatori a scapito delle attività transnazionali effettuate in rete, allo scopo di tutelare le potenzialità del commercio elettronico.

Con specifico riguardo alla valenza dei principi di politica fiscale, il Dipartimento americano sottolineava la possibilità che le problematiche poste dalle transazioni telematiche dessero luogo ad un cambiamento strutturale del sistema di tassazione internazionale, nel senso di diminuire l'enfasi sul concetto convenzionale di tassazione alla fonte a favore della tassazione nel luogo di residenza.

Tale impostazione veniva motivata in considerazione del fatto che nel c.d. "cyberspazio" risultava difficile, se non impossibile, applicare il tradizionale concetto di fonte utilizzato per collegare la produzione di reddito ad uno specifico ambito territoriale.

¹¹ U.S. Department of Treasury, Office of tax Policy "*Selected Tax Policy Implications on Global Electronic Commerce*", november 1996.

L'autorità americana, in tale documento, esprimeva pertanto la propria preferenza per il criterio della tassazione nel paese di residenza del soggetto produttore del reddito.

La posizione degli Stati Uniti è stata poi confermata anche in successivi documenti¹², nei quali si è evidenziata altresì la volontà di non creare barriere doganali al commercio elettronico, mantenendo la prassi di non imporre dazi sulle trasmissioni elettroniche¹³.

L'avvento delle nuove tecnologie ha spinto non solo gli Stati Uniti, ma l'intera comunità internazionale, dall'OMC all'OCSE, dall'Unione europea all'ICC¹⁴ (*International Chamber of Commerce*), ad un'attenta analisi sulle implicazioni fiscali dell'*e-commerce*.

L'OMC ha iniziato a occuparsi di commercio elettronico fin dal 1998, lavorando in due direzioni: da un lato, cercando di individuare le modalità per adattare il quadro normativo emerso in seguito all'Uruguay Round agli scambi realizzati attraverso la rete; dall'altro, garantendo la massima apertura dei mercati a monte (telecomunicazioni, semiconduttori e software) e, contestualmente,

¹² "A framework for global electronic commerce" (1.1.1997), "Internet tax freedom Act (Congresso USA, 20.10.1998).

¹³ Cfr. G. SACERDOTI, *Introduzione: il commercio elettronico tra autonomia privata, interventi statali e iniziative internazionali*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio...cit.*, 23.

¹⁴ Le diverse iniziative dell'ICC sono evidenziate da A. FODELLA, *Verso una legislazione uniforme?*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico...cit.*, 68 ss.

evitando che la crescita del commercio elettronico potesse venire compromessa dall'introduzione di nuove barriere protezionistiche¹⁵.

A livello istituzionale, l'OCSE si è fatto promotore di un intenso dibattito finalizzato all'elaborazione di una serie di principi volti a garantire l'efficacia delle legislazioni fiscali e doganali anche con riguardo alle transazioni telematiche.

L'intensa attività svolta dall'OCSE ha portato nella seconda metà degli anni novanta a due incontri internazionali – le conferenze interministeriali di Turku e di Ottawa – ove sono state poste le basi per un accordo su base mondiale relativamente agli aspetti fiscali del commercio elettronico.

La conferenza tenutasi a Turku, in Finlandia, nel 1997 ha rappresentato la prima occasione ufficiale per analizzare i riflessi sul piano tributario dell'*e-commerce* ed ha posto le premesse per la successiva conferenza di Ottawa.

Nel documento pubblicato a conclusione della prima Conferenza¹⁶, l'OCSE evidenziava la tendenza propria di ogni Stato ad estendere il proprio potere impositivo nei confronti di tutti i soggetti e/o le operazioni che presentino una qualche connessione con il territorio, per effetto dell'applicazione dei tradizionali principi di tassazione basati sulla residenza del contribuente e sulla fonte del reddito.

¹⁵ Così G. SACERDOTI, *Introduzione: il commercio elettronico tra autonomia privata, interventi statali e iniziative internazionali*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico...cit.*, 10 ss.

¹⁶ OECD – Committee for Fiscal Affairs “*Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*”, Turku, 18 november 1997, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 3 ss;

L'applicazione di tali principi, all'interno dei singoli ordinamenti nazionali, portava l'OCSE ad evidenziare il pericolo - già rilevato dal Dipartimento del Tesoro americano - di conflitti tra le amministrazioni fiscali nazionali e di forme di doppia imposizione sui redditi derivanti da operazioni transazionali.

Si auspicava, pertanto, da parte dell'OCSE una fattiva collaborazione tra i vari stati, al fine di determinare strategie fiscali comuni ed individuare adeguati strumenti di regolamentazione del commercio elettronico.

Nel medesimo documento veniva fornita anche una prima importante indicazione a favore dell'applicazione anche all'*e-commerce* dei tradizionali principi della neutralità, della certezza, dell'eguaglianza, della flessibilità e dell'efficienza.

Tale orientamento veniva ribadito dall'OCSE anche in occasione della successiva Conferenza interministeriale di Ottawa nell'ottobre del 1998, in occasione della quale si affermava a livello internazionale la soluzione favorevole all'applicazione - nella regolamentazione del commercio elettronico - dei principi fiscali generalmente accettati (c.d. "*status quo approach*"), ancorché opportunamente adatti a tale tipologia di attività¹⁷.

In occasione di tale consesso, veniva altresì stabilita la necessità che ogni intervento di regolamentazione dell'*e-commerce* fosse ispirato a criteri di certezza, semplicità, efficacia, flessibilità e soprattutto di neutralità, intesa quale uguaglianza trattamento- dal

¹⁷ Critica tale decisione, A.DE LUCA ALBERTO – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi*, 2004, 1587.

punto di vista fiscale - del commercio elettronico rispetto alle forme tradizionali di transazione, con il conseguente divieto di introdurre regimi discriminatori.

Per effetto del raggiungimento del suddetto accordo in merito alle condizioni di tassazione del commercio elettronico, veniva conferito al “*Working party n. 1*” dell’OCSE¹⁸ il mandato specifico ad elaborare le integrazioni al commentario dell’art. 5 del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni¹⁹, necessarie al fine di consentire la coerente applicazione della nozione esistente di stabile organizzazione anche all’*e-commerce*.

La scelta di mantenere inalterata la formulazione dell’art. 5 del modello, intervenendo soltanto sul commentario presentava l’indubbio vantaggio di rendere la modifica di immediata applicazione a tutte le convenzioni in vigore che guardavano al modello OCSE per quanto riguardava la definizione di stabile organizzazione.

L’attività del “*Working party n. 1*”²⁰ si è conclusa con l’approvazione definitiva nel dicembre del 2000 da parte del Comitato

¹⁸ Il *Working party n. 1 sulle Convenzioni e Questioni correlate* costituisce un sottogruppo dell’OCSE *Committee on Fiscal Affaire*, responsabile dell’aggiornamento del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni.

¹⁹ Come si vedrà meglio in seguito, il modello elaborato dall’OCSE rappresenta il modello tipo di riferimento cui gli stati contraenti si ispirano nella stipulazione dei trattati bilaterali contro la doppia imposizione; esso fornisce i criteri di ripartizione della potestà normativa con riferimento ai redditi di carattere transazionale, al fine di evitare la doppia imposizione internazionale

²⁰ Il lavoro del comitato ha portato all’elaborazione di due documenti: il primo nell’ottobre del 1999 (O.E.C.D., *The application on the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on article 5*), proponeva l’aggiunta di sette paragrafi al Commentario; il secondo, pubblicato nel marzo del 2000 (O.E.C.D., “*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary*”)

Affari Fiscali dell'OCSE di un documento²¹, che ha introdotto dieci nuovi paragrafi (dal 42.1 al 42.10) all'art. 5 del Commentario del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni (pubblicati all'inizio del 2003), dedicati alla nozione di stabile organizzazione nel caso specifico dell'*e-commerce*.

Accanto all'OCSE, anche le istituzioni dell'Unione europea ed, in particolare la Commissione, si sono da sempre interessate delle conseguenze che la diffusione del commercio elettronico avrebbe potuto determinare sui sistemi fiscali degli Stati membri.

La Commissione europea ha privilegiato lo studio delle problematiche riguardanti l'imposizione indiretta, anche in ragione del fatto che l'armonizzazione delle imposte indirette negli Stati membri costituisce un obiettivo posto dal Trattato istitutivo dell'Unione.

L'azione della Commissione in tale settore si è concretizzata inizialmente nella comunicazione COM (98) 374 del giugno del 1998²², nella quale sono stati elaborate le linee guida per l'applicazione della disciplina delle imposte indirette al commercio elettronico, successivamente recepite dal Comitato fiscale dell'OCSE nel rapporto presentato alla conferenza di Ottawa.

on article 5" (03.03.2000), conteneva quindici punti. Entrambi i documenti sono pubblicati in Riv.dir.trib., IV, 2000, 101 ss.

²¹ O.E.C.D., "*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*" (22.12.2000).

²² Comunicazione della Commissione COM (98) 374, *Commercio elettronico e tassazione indiretta*, del 17 giugno 1998, approvata il successivo 6 luglio dal Consiglio Ecofin.

Con tale intervento l'Unione europea si è posta fin dall'inizio all'avanguardia nel processo di elaborazione del regime fiscale del commercio elettronico.

Tra i numerosi criteri guida elaborati dall'istituzione europea figurano: il divieto di istituire imposte nuove o aggiuntive per le attività in questione, a favore dell'adeguamento delle imposte già esistenti; l'uniforme inquadramento, ai fini dell'iva, di tutte le transazioni realizzate con mezzi elettronici tra le prestazioni di servizi; la semplificazione della normativa al fine di assicurare la certezza del diritto e favorire l'osservanza della stessa; il potenziamento dell'attività di controllo sia nei confronti delle imprese che dei consumatori finali; la semplificazione delle formalità fiscali, adattando gli ordinamenti nazionali al fine di consentire agli operatori, su base uniforme all'interno dell'Unione, la tenuta della contabilità, l'effettuazione di dichiarazioni e l'emissione di fatture in forma elettronica, evitando forme di abuso.

Un altro criterio, di particolare rilievo, indicato nel documento comunitario è rappresentato dall'obiettivo di garantire la neutralità dell'imposizione, al fine di evitare discriminazioni a danno delle imprese comunitarie; risultato perseguibile, a parere della Commissione, assicurando che le attività di commercio elettronico usufruite nel territorio dell'Unione siano ivi assoggettate ad imposizione indipendentemente dal luogo di origine, mentre, al contrario, non siano assoggettate ad iva le stesse attività prestate da

operatori comunitari a favore di soggetti localizzati fuori dal territorio dell'Unione²³.

In tale documento si profila, dunque, la volontà di far coincidere il luogo di tassazione delle operazioni di *e-commerce* con quello in cui avviene il consumo del bene o servizio ceduto, indipendentemente dal luogo di origine.

Tali linee guida sono state alla base della successiva attività della Commissione in tale settore che ha portato all'approvazione delle due direttive comunitarie che hanno riguardato l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al commercio elettronico: la direttiva 2002/38/Ce, che ha introdotto un regime particolare ai servizi prestati tramite mezzi elettronici, per un periodo transitorio inizialmente di tre anni ed attualmente prorogato e la direttiva 2001/115/Ce, che ha modificato la direttiva 77/388/Ce al fine di semplificare, modernizzare ed armonizzare le modalità di fatturazione.

Le disposizioni previste da tali fonti normative sono poi confluite nella direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006, con la quale è stata rielaborata e riformulata la normativa comunitaria dell'imposta sul valore aggiunto, in vigore dal 1 gennaio 2007.

4. (Segue) il contributo della dottrina; la bit tax.

Gli aspetti peculiari delle transazioni telematiche hanno favorito l'avvio anche tra i cultori di diritto tributario, di un vivace dibattito in

²³ Cfr L. DELL'ANESE, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico...cit.*, 242 ss.

merito alle soluzioni da adottare al fine di assicurare l'imposizione di tali operazioni.

Sotto tale profilo, la dottrina si è divisa tra coloro che ritengono possibile adattare alle caratteristiche della *new economy* i tradizionali principi di diritto tributario (c.d. "*status quo approach*") e coloro che, al contrario, postulano la necessità di ricorrere a forme speciali di imposizione applicabili unicamente alle operazioni riconducibili al commercio elettronico (c.d. "*revolutionary approach*")²⁴.

All'interno di quest'ultima impostazione si colloca la proposta di introdurre una *bit tax*, ossia un'imposta legata al traffico digitale interattivo, basata sull'intensità della trasmissione a prescindere dal suo contenuto.²⁵

Attraverso l'introduzione di tale tributo si propone di sostituire l'imposizione indiretta sui bene e servizi immateriali basata sulla nozione di valore aggiunto, con un diverso sistema imperniato sul concetto di trasmissione delle informazioni *on-line*²⁶.

L'imposta mira a colpire l'intensità di tali trasmissioni, prendendo come unità di misura il *bit*. Il presupposto del tributo è rappresentato dalla trasmissione di informazioni telematiche; soggetto

²⁴ Sul punto, si v. C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir.prat.trib.*, 1999, I, 1407 ss.;

²⁵ Cfr. F. ROCCATAGLIA-P.VALENTE, *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Il fisco*, 1999, 5514; V. UCKMAR, *Introduzione*, in *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2002, 17; T.ZONA, *La bit tax: la tassazione nella società dell'informazione*, in *Rassegna di Fiscalità internazionale*, n. 2, 2002.

²⁶ L. DELL'ANESE, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, cit., 262 ss.

passivo è il prestatore di tali informazioni e la base imponibile è determinata applicando un'aliquota fissa per ogni *bit* trasmesso²⁷.

Le motivazioni addotte a favore dell'introduzione di tale tributo sono state individuate nelle difficoltà emergenti nella tassazione dei beni immateriali, sia con riguardo all'esatta determinazione del valore aggiunto ottenuto dagli utilizzatori di tali beni sia relativamente all'adempimento degli obblighi d'imposta.

L'ipotesi dell'introduzione della *bit tax* non è stata accolta con favore né in dottrina né da parte della maggioranza dei governi dei paesi industrializzati e delle organizzazioni internazionali.

La principale critica avanzata nei confronti di tale forma di imposizione e, in più generale, del c.d. "*revolutionary approach*" si fonda sulla possibile discriminazione dell'*e-commerce* rispetto al commercio tradizionale, in quanto operazioni giuridicamente identiche verrebbero sottoposte ad un diverso trattamento tributario, in possibile violazione del principio di neutralità concorrenziale²⁸.

Altro aspetto problematico è stato individuato nella possibile duplicazione d'imposta, ritenuta priva di giustificazione, in ragione del fatto che la *bit tax* si aggiungerebbe alle forme di imposizione indiretta già gravanti sui costi di connessione alla rete.

Un ulteriore fattore di criticità è stato individuato nella mancanza di correlazione tra l'ammontare del e l'effettivo valore

²⁷ Secondo quanto ricorda, L. DELL'ANESE, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, cit., 263, l'aliquota inizialmente proposta era pari a 0,000001 centesimi di dollaro per *bit*.

²⁸ R. MICELI, *La territorialità iva nelle operazioni telematiche*, in *Rass.trib.*, 2004, 586.

economico della trasmissione informatica, non costituendo i *bites* una valida unità di misura del valore²⁹.

5. Le principali problematiche poste dal commercio elettronico.

Nello studio delle problematiche fiscali poste dal commercio elettronico, occorre distinguere il settore dell'imposizione diretta, nel quale rientrano - innanzitutto - le imposte sui redditi prodotti dalle persone fisiche e dalle società, da quello della fiscalità indiretta, del quale fanno parte i tributi sui consumi, come l'imposta sul valore aggiunto (iva) vigente nel nostro ordinamento.

Nell'ambito delle imposte dirette, le principali questioni interpretative poste dalle transazioni telematiche riguardano la nozione di stabile organizzazione e la sua configurazione in presenza di attività economiche esercitate *on-line*.

In relazione a tali attività, ci si domanda se, ed a quali condizioni, la presenza in uno Stato di un sito *web*, di un *server*, o di un *provider* di impresa non residente possa essere considerata una condizione sufficiente per l'esistenza di una stabile organizzazione dell'impresa stessa.

A tali problematiche ha cercato di dare soluzione l'OCSE, attraverso l'approvazione dei dieci paragrafi da aggiungere all'art. 5 del Commentario del modello di Convenzione contro le doppie

²⁹ In tal senso, DOERNBERG – HINNEKENS, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999, 360, citati da L. DELL'ANESE, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, cit., 264.

imposizioni, dedicati alla nozione di stabile organizzazione nel caso specifico dell'*e-commerce*.

Nonostante le intenzioni degli estensori, numerose questioni interpretative non hanno ancora trovato una soluzione univoca: ad esempio, si discute in dottrina su quali siano i requisiti in presenza dei quali il *server* sul quale sia memorizzato il sito *web* di un'impresa non residente possa costituire una stabile organizzazione dell'impresa stessa nello Stato di localizzazione del server.

Va inoltre sottolineato come molte delle soluzioni interpretative avanzate con riguardo alla nozione convenzionale di stabile organizzazione, siano necessariamente destinate ad essere riconsiderate alla luce della nozione di stabile organizzazione – in parte diversa da quella dell'OCSE - contenuta nella disciplina dell'imposta sul reddito delle società (IRES), entrata in vigore nel nostro ordinamento a partire dal 1 gennaio 2004.

Nel settore della fiscalità indiretta, le principali questioni poste dalle transazioni telematiche hanno avuto ad oggetto le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al commercio elettronico diretto.

Nel sistema dell'iva, il commercio elettronico c.d. indiretto non ha dato luogo a particolari problemi applicativi: tali transazioni concludendosi sempre con la consegna fisica del bene acquistato *on-line*, vengono assimilate alle comuni vendite a distanza di beni materiali.

Diversamente, il commercio elettronico c.d. diretto, avendo ad oggetto beni "virtuali", trasferiti direttamente attraverso le reti

informatiche, mette in discussione i principi fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto.

Così, con riguardo al presupposto oggettivo dell'iva, particolarmente problematico è risultato l'inquadramento di tali transazioni tra le cessioni di beni o le prestazioni di servizi. Anche con riguardo al presupposto territoriale dell'iva, si è posta la questione del luogo di imposizione delle transazioni elettroniche.

6. *Oggetto dell'attività di ricerca.*

Con il presente lavoro di ricerca si è inteso svolgere un'indagine sul commercio elettronico c.d. diretto, in considerazione dell'ampiezza e della complessità delle problematiche cui tale tipologia di attività ha dato origine fin dalla sua comparsa, sia nel settore della fiscalità diretta che in quello delle imposte indirette.

La ricerca ha preso le mosse dal settore dell'imposizione diretta, dove si è prestata particolare attenzione alla nozione di stabile organizzazione, anche alla luce delle modifiche intervenute nel quadro normativo nazionale e convenzionale di riferimento, al fine di stabilire in quali casi le attività economiche esercitate in Italia da un'impresa estera, attraverso un sito *web*, un *server*, o un *provider*, possano configurare una stabile organizzazione.

Sono state poi esaminate le questioni riguardanti l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle attività di commercio elettronico, intorno alla quale si sono maggiormente diretti gli interventi del legislatore comunitario: muovendo dal quadro normativo vigente, si è cercato, in particolare, di valutare l'impatto delle direttive dedicate a

taluni peculiari aspetti fiscali del commercio elettronico, la 2002/38/Ce e la 2001/115/Ce, che hanno trovato attuazione anche nel nostro ordinamento, al fine di verificare se ed in quale misura tali norme abbiano definitivamente risolto le incertezze emerse in passato.

CAPITOLO PRIMO

Il commercio elettronico nell'imposizione diretta

Premessa: ratio e funzioni della stabile organizzazione.

Nell'ambito delle imposte sui redditi, come si è già avuto modo di osservare, le principali questioni interpretative poste dal commercio elettronico riguardano la stabile organizzazione e la sua configurabilità in presenza di attività economiche esercitate *on-line*.

Prima di esaminare tali problematiche appare opportuno soffermarsi sulla *ratio* e sulle funzioni di tale istituto, richiamando – sia pure brevemente – i tratti salienti delle nozioni di stabile organizzazione presenti nel diritto interno, comunitario ed internazionale.

Nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, così come nel nostro ordinamento giuridico, la figura della stabile organizzazione opera principalmente quale criterio di localizzazione e di qualificazione dei redditi prodotti da soggetti che agiscono nel territorio di più stati, al fine di delimitare la potestà impositiva dei singoli Paesi.

L'istituto in esame, fin dalla sua prima elaborazione, assolve dunque alla funzione di eliminare i fenomeni di doppia imposizione di

una medesima ricchezza e prevenire i “conflitti” che possono insorgere tra le norme tributarie dei diversi Paesi.

Nei moderni sistemi fiscali ciascuno stato tende, infatti, ad attrarre nella propria sfera impositiva le ricchezze che presentino dei collegamenti di natura reale e/o personale con il proprio territorio.

Nella maggior parte degli ordinamenti giuridici, l’ambito di applicazione spaziale delle norme tributarie è il risultato dell’applicazione dei principi di personalità e di territorialità.

Il primo dei due criteri di collegamento postula la potestà tributaria dello stato su tutti i redditi dei soggetti residenti, ovunque prodotti (“*worldwide taxation principle*”).

Il principio di territorialità (“*source based taxation*”), che prevede la tassazione nello stato di produzione del reddito, indipendentemente dalla residenza del soggetto che lo ha prodotto, viene di regola usato dagli stati per estendere la propria potestà impositiva ai redditi prodotti nel proprio territorio da soggetti non residenti.

I suddetti principi trovano applicazione anche nel nostro ordinamento, con riguardo all’efficacia nello spazio delle norme che regolamentano l’imposizione sui redditi.

Nella disciplina delle imposte sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) e delle società (IRES), per i soggetti passivi residenti è prevista la tassazione in base al principio dell’utile mondiale (“*worldwide taxation principle*” – artt. 3 e 75 del D.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917 recante il testo unico delle imposte sui redditi- tuir). Diversamente, per i soggetti non residenti vige il principio di

territorialità (art. 23 del tuir) in conseguenza del quale sono assoggettati a tassazione solo quei fatti che si ricolleghino effettivamente al territorio dello stato, quali il compimento di un'attività giuridica o la localizzazione di un bene produttivo di reddito.

La concorrenza dei due criteri di collegamento in presenza di fattispecie impositive cd. "con elementi di estraneità" - quali i redditi "*transnazionali*", derivanti dall'esercizio di attività d'impresa nel territorio di più stati - determina inevitabilmente l'insorgere di conflitti tra le potestà impositive dei singoli ordinamenti giuridici coinvolti.

Una soluzione per ovviare ai fenomeni di doppia imposizione correlati a tali fattispecie è stata individuata nella previsione di norme giuridiche complesse, che stabiliscano *in primis* la qualificazione della categorie reddituali; in secondo luogo, la localizzazione dei redditi (ossia l'individuazione dello stato di produzione) e, da ultimo, la determinazione del regime tributario applicabile.

A tale categoria di norme appartiene la stabile organizzazione che costituisce, appunto, uno strumento normativo utilizzato al fine di eliminare la doppia imposizione e prevenire i conflitti tra gli stati nella regolamentazione tributaria di quelle fattispecie che presentano elementi di collegamento con il territorio di uno o più Paesi.

I trattati internazionali contro la doppia imposizione, infatti, generalmente prevedono che il reddito di un'impresa non residente possa essere sottoposto a tassazione in un stato diverso da quello di residenza solamente se sia riconducibile ad una stabile organizzazione

dell'impresa in tale Paese³⁰. Il rinvio al concetto di stabile organizzazione garantisce agli stati contraenti che i redditi prodotti dall'attività d'impresa in più territori non siano sottoposti ad imposizione se non risulta che si siano creati dei significativi legami economici tra l'impresa ed uno stato, rappresentati appunto dalla presenza di una stabile organizzazione.

Il concetto di stabile organizzazione è presente anche nella disciplina comunitaria (e, di riflesso, in quella nazionale) dell'imposta sul valore aggiunto, dove opera quale criterio di collegamento territoriale per le prestazioni di servizi, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione sulle operazioni poste in essere a livello transazionale³¹.

³⁰ In tal senso, l'art. 7 del Modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni (OECD, *“Model Tax Convention on Income and on Capital”*, Condensed version 28 January 2003 as read on 15 July 2005), il quale statuisce che *«gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili solo in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata»*.

³¹ L'art. 43 della direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006, con la quale è stata rielaborata e riformulata la normativa comunitaria dell'imposta sul valore aggiunto, detta la regola generale di territorialità dei servizi, secondo cui il *“luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza, di tale sede o di tale stabile organizzazione, in luogo del suo domicilio o della sua residenza”*.

La previgente direttiva 77/388/CEE, c.d. “Sesta direttiva”, recante la disciplina di base dell'iva, non utilizzava la locuzione “stabile organizzazione”, bensì quella di “centro di attività stabile”. Diversamente, nella disciplina nazionale dell'iva viene da sempre utilizzata la locuzione “stabile organizzazione”, basandosi probabilmente su di una equivalenza tra i due termini. Sulla prospettata apparenza di tale equiparazione e sulla diversità, non solo terminologica, tra le due nozioni si veda P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in AAVV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. UCKMAR), Padova, 2005, 1009 ss.

In tale tributo, tale istituto assolve anche l'ulteriore funzione di consentire l'identificazione del soggetto obbligato al pagamento ed all'adempimento degli obblighi strumentali connessi all'attuazione dell'imposta.

In dottrina si è osservato come, al di là delle diversità tra i due sistemi impositivi, la stabile organizzazione assolva fondamentalmente la stessa funzione di collegamento territoriale sia nell'imposizione diretta sia nell'iva: ciò in quanto la presenza di una stabile organizzazione nel territorio di uno stato determina la tassazione dei servizi resi e della quota di reddito prodotto in tale territorio³².

In conclusione, prima di approfondire la nozione di stabile organizzazione, occorre sottolineare come tale figura, secondo la tesi prevalente in dottrina, costituisca un centro di imputazione di situazioni giuridiche privo di autonomia soggettiva passiva³³.

In altri termini, si ritiene che la stabile organizzazione, pur potendo essere dotata di un'autonomia gestionale o contabile, non possa prescindere dall'appartenenza ad un soggetto - la casa madre - che ha la sua sede principale in un altro territorio: questa caratteristica porta a considerare la stabile organizzazione un concetto estraneo a

³² Così V. MASTROIACOVO, *La stabile organizzazione*, in AAVV, *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, (a cura di) V. FICARI, Torino, 2004, 61.

³³ In tal senso, F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in Riv.dir.fin., I, 1985, 388; G. TARDELLA, *Stabile organizzazione*, in Dig.disc.priv.sez. comm, XV, 1998, Torino, 162.

quello di soggetto d'imposta, più vicino a quello di elemento "ulteriore" del presupposto³⁴.

Si tratta dunque, di un strumento attraverso il quale l'impresa realizza in tutto o in parte la sua attività, al quale l'ordinamento giuridico dà rilevanza al fine di legittimare la subordinazione di tale soggetto alla legge tributaria dello stato nel cui territorio è svolta un'attività significativa ai fini dell'imposizione³⁵.

La nozione di stabile organizzazione nelle fonti convenzionali e nel diritto interno.

Muovendo dall'esame della nozione di stabile organizzazione nell'ordinamento internazionale, va evidenziato innanzitutto come la maggior parte dei trattati contro le doppie imposizioni stipulati dagli stati si ispirino al Modello di convenzione approvato dall'OCSE³⁶; a tale modello, e soprattutto al relativo Commentario elaborato da tale organizzazione³⁷, occorre dunque fare riferimento al fine di enucleare

³⁴ Così V. MASTROIACOVO, *La stabile organizzazione*, cit., 61, la quale afferma che "l'attività d'impresa o è posta in essere direttamente da un soggetto residente nel territorio di un determinato stato o mediante una stabile organizzazione all'estero appartenente (o comunque riconducibile) a tale soggetto".

³⁵ Così G. GIANOLA, *L'interpretazione del diritto tributario: la succursale e la stabile organizzazione nell'ordinamento nazionale ed internazionale*, Padova, 1999, 4.

³⁶ OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital", Parigi, 2005.

³⁷ A quanto consta, l'ultima versione del Commentario è stata pubblicata il 15 luglio del 2005, a seguito del recepimento delle proposte formulate dal *Working Party n. 1* nel documento del 12 aprile 2004 "Proposed classifications of the permanent establishment definitions". Cfr. A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione nel nuovo Modello OCSE*, in *Corriere tributario*, 2006, 109 ss.

gli elementi che concorrono a definire tale istituto nelle fonti convenzionali.

Il modello OCSE all'articolo 5, primo paragrafo, detta una definizione generale – cd. *basic rule* - di stabile organizzazione (“*permanent establishment*”) quale “*sede fissa d'affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”³⁸, cui segue nei successivi paragrafi un elenco di ipotesi esemplificative positive e negative nelle quali, rispettivamente, si ravvisa o meno l'esistenza di tale figura.

Secondo quanto evidenziato in dottrina³⁹, il concetto di stabile organizzazione comprende sotto un unico *nomen* due fenomeni economici qualitativamente distinti: a) l'esercizio all'estero di un'attività mediante una serie di mezzi materiali organizzati direttamente dall'operatore economico (*stabile organizzazione cd. "materiale"*); b) la presenza su un mercato estero senza l'esercizio diretto di un'attività, ma attraverso un rappresentante, estrinsecata attraverso modalità e figure giuridiche diverse e quindi con un legame materiale meno intenso (*stabile organizzazione cd. "personale"*).

In linea generale, i requisiti richiesti dalla *basic rule* per la sussistenza di una stabile organizzazione materiale sono i seguenti: a) l'esistenza nello stato - diverso da quello di residenza - di un centro d'imputazione di situazioni giuridiche, ovvero di una installazione

³⁸ «For the purpose of this convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on» (art. 5, paragrafo 1 del modello di Convenzione OCSE).

³⁹ A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in AAVV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. UCKMAR), Padova, 2005, 439.

d'affari (*"place of business"*); b) la stabilità (*"fixed"*) nel tempo e nello spazio di tale installazione; c) la connessione della stessa all'esercizio normale dell'impresa (*"through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on"*); d) l'idoneità a produrre un reddito⁴⁰.

Il primo requisito, l'installazione d'affari, viene inteso come uno spazio circoscritto in cui viene esercitata l'attività d'impresa: esso ricomprende ogni locale, deposito, attrezzatura, macchinario che siano considerabili quali beni materiali adoperati per l'esercizio dell'attività di impresa anche nel caso in cui tali beni non vengano utilizzati esclusivamente a tal fine.

Non viene attribuita rilevanza al titolo in base al quale l'impresa acquisisce la disponibilità di tali beni (diritto di proprietà, contratto di locazione, di comodato o altri), essendo ritenuta sufficiente l'effettiva possibilità di utilizzo e sfruttamento⁴¹.

La caratteristica della fissità (*"fixed place of business"*) viene intesa dal Commentario⁴² sia in termini spaziali che temporali: sotto il primo profilo, si richiede un collegamento tra l'installazione ed uno specifico luogo geografico, senza che sia indispensabile la materiale fissazione o l'ancoraggio in senso tecnico al suolo.

⁴⁰ Secondo A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, cit., 440, il concetto risulta definito mediante l'individuazione di un elemento costitutivo (l'installazione fissa) e di tre qualità che devono ad esso afferire.

⁴¹ Così A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, cit., 441; P. ANGELUCCI, *Problematiche fiscali legate alle imposte dirette*, in G. MARINO - G. MARINO, *Il commercio elettronico*..., cit., 164.

⁴² Cfr OCSE, *Commentary on article 5 concerning the definition on permanent establishment*., cit. C (5), 2 e 3.

Dal punto di vista temporale, si esige un certo grado di permanenza dell'installazione nel luogo determinato; peraltro la richiesta stabilità della sede fissa non implica anche la continuità dell'utilizzo nel tempo, ma si ritiene sufficiente che l'installazione sia impiegata con una certa regolarità temporale.

Il terzo requisito richiesto, affinché un'installazione fissa possa costituire una stabile organizzazione, è costituito dalla circostanza che mediante tale installazione l'impresa svolga in tutto o in parte la sua attività. Si richiede, in tal modo, la sussistenza di una connessione in rapporto di strumentalità tra l'installazione esistente nello stato e l'attività normale dell'impresa. Non si ritiene necessario che si tratti delle medesime attività della casa madre, essendo sufficiente un contributo in forma globale alla realizzazione dell'oggetto dell'impresa.

L'ultimo requisito, l'idoneità produttiva dell'installazione, ossia la sua capacità di produrre un reddito in modo autonomo dalla casa madre, non risulta richiamato in modo esplicito dal Commentario OCSE, che anzi ritiene che dalla definizione generale di stabile organizzazione non si possa desumere tale connotazione.

Ciononostante in dottrina si evidenzia, sulla base di una molteplicità di argomentazioni, come tale requisito rappresenti una caratteristica intrinseca del concetto di stabile organizzazione⁴³.

Proseguendo nell'esame del modello OCSE, al successivo paragrafo 2 dell'art. 5 sono elencate una serie di ipotesi, non esaustive,

⁴³ Cfr. A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, cit., 444-5; ; P. ANGELUCCI, *Problematiche fiscali legate alle imposte dirette...*, cit. 166-7.

di installazioni considerabili delle “*permanent establishment*”, sempre che sussistano i requisiti richiesti dalla “*basic rule*” di cui paragrafo 1⁴⁴. A tali esemplificazioni (tra cui figurano, la “*sede di direzione, la succursale*”, “*l’ufficio*”) è stato comunque riconosciuto l’effetto di introdurre un’inversione dell’onere della prova, nel senso che si è ritenuto che l’installazione compresa nell’elencazione costituisca una stabile organizzazione a meno che non venga dimostrato che, nel caso concreto, non siano soddisfatti i requisiti generali prescritti al paragrafo 1.

A sua volta, il successivo paragrafo 4 elenca una serie di attività (cd. esemplificazioni negative) che, in deroga alla definizione generale, non danno luogo ad una stabile organizzazione neppure nell’ipotesi in cui siano esercitate in una installazione fissa d’affari (“*fixed place of business*”)⁴⁵.

⁴⁴ «The term “*permanent establishment*” includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources». (art. 5, paragrafo 2 del modello di Convenzione OCSE)

⁴⁵ «Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “*permanent establishment*” shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character; f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character». (paragrafo 4).

L'elemento comune a tutte le attività elencate viene individuato nel loro carattere preparatorio o ausiliario. Sulla base di quanto previsto al riguardo dal Commentario OCSE si ritiene che la natura ausiliaria o preparatoria di un'attività sussista, allorquando la stessa costituisca una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo insieme e sia diretta esclusivamente a favore dell'impresa.

I successivi paragrafi dell'art. 5 del Modello OCSE delineano le due ipotesi di stabile organizzazione personale, costituite dalle figure dell'«agente dipendente» (par. 5) e dell'«agente indipendente» (par. 6)^{46 47}.

La presenza di un'agente dipendente dell'impresa in un dato Paese è idonea configurare in tale territorio una stabile organizzazione

⁴⁶ «Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies - is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph». (paragrafo 5)

«An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business». (paragrafo 6)

⁴⁷ Secondo A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, cit., 455, il tratto caratterizzante le due figure che consente di postulare la presenza di una stabile organizzazione è costituito dalla stabilità dello strumento adottato per operare nel Paese estero. «...Solo in forza di tale stabilità rappresentativa, l'imprenditore straniero, anche senza una propria diretta organizzazione, è in grado di essere «presente» ed operare sul mercato estero su un piano di astratta parità con le imprese locali, in conformità alla sostanziale ratio dell'esistenza della stabile organizzazione».

dell'impresa stessa, qualora l'agente operi in nome e per conto dell'impresa, concludendo contratti in modo ripetuto ed abituale ed in relazione alle operazioni che costituiscono attività proprie dell'impresa⁴⁸.

Diversamente, non sussiste una stabile organizzazione nell'ipotesi in cui l'impresa eserciti la propria attività in uno stato diverso da quello di residenza per il tramite di un agente indipendente che operi nel quadro ordinario delle proprie attività⁴⁹.

Passando ad esaminare la nozione di stabile organizzazione presente nel nostro ordinamento, va innanzitutto evidenziato come, nonostante i numerosi rinvii a tale figura da parte del tuir, una definizione "interna" di tale istituto sia stata introdotta dal d.lgs. 12 dicembre 2003 n. 344, in seguito all'entrata in vigore, a partire dal 1 gennaio 2004, dell'imposta sul reddito delle società (IRES).

In precedenza, l'orientamento prevalente in dottrina e giurisprudenza riteneva applicabile - al fine di delineare tale nozione - la definizione convenzionale di stabile organizzazione contenuta nei trattati contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia ed, in via

⁴⁸ Il Commentario OCSE (paragrafo 33) richiede che i contratti, conclusi dalla stabile organizzazione attengano al *core business* della casa madre e configura l'esistenza di una stabile organizzazione nello stato, in presenza di un soggetto che ivi ha negoziato gli elementi del contratto, sì da impegnare l'impresa non residente, anche se il contratto è firmato da altri, nello stato di sede della casa madre.

⁴⁹ Cfr OCSE, *Commentary on article 5 concerning the definition of permanent establishment.*, cit. C (5), 14-15.

sussidiaria – quella prevista dall’art. 5 del modello di convenzione approvato dall’OCSE⁵⁰.

La nozione domestica di stabile organizzazione risulta dettata, ai fini dell’imposizione sui redditi, dall’art.162 del tuir: tale norma è stata introdotta dal d.lgs. n. 344/2003 in conformità a quanto previsto dalla legge 7 aprile 2003 n. 80, recante la delega per la riforma del sistema fiscale, che, tra i criteri direttivi, prevedeva “...*la definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni* (art. 4, comma 1, lett. a).

Sulla base delle linee guida dettate dalla legge delega, l’art. 162 del tuir riproduce la definizione convenzionale di stabile organizzazione, fatte salve alcune precisazioni, che comunque – secondo quanto osservato in dottrina⁵¹ – non alterano la sostanziale omogeneità tra le due nozioni.

Anche sotto il profilo strutturale, la norma segue lo schema previsto dall’art. 5 del Modello OCSE, dettando una definizione generale, cui seguono due elencazioni: la prima, relativa ad ipotesi che configurano in via presuntiva una stabile organizzazione⁵²; la seconda,

⁵⁰ Tale orientamento è stato condiviso anche dall’amministrazione finanziaria, nella circolare del 30 aprile 1977 n. /1946 e nella risoluzione del 7 dicembre 1991 n. 501504.

⁵¹ In tal senso A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, cit., 438; V. MASTROIACOVO, *La stabile organizzazione*, cit., 76.

⁵² “L’espressione “*stabile organizzazione*” comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un’officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all’esplorazione ed allo

recante ipotesi “negative” che costituiscono delle specificazioni rispetto al requisito della “sede fissa”⁵³. La definizione interna ripercorre, altresì, la dicotomia tra stabile organizzazione materiale e personale^{54 55}.

sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali” (art. 162 tuir, comma 2).

“Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi” (comma 4).

⁵³ *“Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se: a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario; f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario” (art. 162 tuir, comma 4).*

“Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi” (comma 5).

⁵⁴ *“Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni” (art. 162 tuir, comma 6).*

“Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività” (comma 7).

“Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria

Con riguardo alla stabile organizzazione materiale, l'art. 162 riproduce la definizione del Modello OCSE, quale “*sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività*”, aggiungendo che tale attività deve essere esercitata sul “*territorio dello Stato*”.

Una delle differenze che la norma interna presenta rispetto alla nozione convenzionale di stabile organizzazione viene in rilievo proprio con riguardo alle attività di commercio elettronico.

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 e relativi impianti che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi*”.

Rinviando ai successivi paragrafi la disamina delle specifiche problematiche riguardanti la stabile organizzazione nell'attività di commercio elettronico, preme in tale sede evidenziare il differente approccio seguito dal legislatore nazionale nella risoluzione di tali problematiche.

attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa” (comma 8).

“*Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra*” (comma 9).

⁵⁵ Cfr., oltre alla dottrina già indicata, E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo tuir*, in *Rass.trib.*, 2004, 1597 ss; P. MARONGIU, *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo testo unico*, in *Bollettino tributario*, 2006, 13 ss.

Mentre, infatti, a livello internazionale, come già evidenziato, si è scelto di intervenire sotto il profilo interpretativo, apportando delle modifiche al Commentario OCSE; diversamente, nel nostro ordinamento si è intervenuti a livello normativo con la disposizione sopra evidenziata.

Parte della dottrina ha accolto tale disposizione come un ampliamento rispetto alla nozione maturata in ambito sovranazionale; secondo altra opinione, l'art. 162 risulta solo in apparenza di portata più ampia rispetto al dato raggiunto a livello interpretativo in ambito internazionale⁵⁶.

Muovendo da una lettura sistematica della definizione di stabile organizzazione e valorizzando, in particolare, il legale esistente tra il suindicato comma 5 e quello precedente, pare potersi affermare che il legislatore abbia inteso evidenziare il carattere meramente ausiliario e preparatorio dell'attività di raccolta e di trasmissione dei dati, anche quando esercitata tramite apparecchiature elettroniche, rispetto all'attività di vendita di beni e servizi.

In considerazione di ciò, si è sottolineato il carattere pleonastico della norma in esame, nella parte in cui limita l'esclusione della stabile organizzazione al caso in cui la raccolta e la trasmissione dei dati siano finalizzati alla vendita di beni e servizi⁵⁷.

⁵⁶ Cfr. V. MASTROIACOVO, *La stabile organizzazione*, cit., 76.

⁵⁷ Così S. GIORGI, *La stabile organizzazione e la residenza fiscale*, in AAVV, *Aspetti internazionali delle operazioni internazionali* (a cura di C. Garbarino), Milano, 2004, 9, secondo il quale la suddetta previsione poteva considerarsi esplicitamente ricompresa nell'esclusione prevista al precedente comma 4 per le attività di carattere preparatorio o ausiliario.

Infine, considerato che la disposizione di cui al suindicato comma 5 risulta essere l'unica norma dell'ordinamento tributario nazionale dedicata alla stabile organizzazione nelle attività di commercio elettronico, appare evidente come tale norma, delineando una disciplina parziale, sia inidonea di per sé a fornire una soluzione alla numerose problematiche emerse nel corso del tempo.

Stabile organizzazione e commercio elettronico: profili critici e soluzioni prospettate.

Una volta delineata nei suoi tratti essenziali la figura giuridica della stabile organizzazione si può passare a verificarne la sua configurabilità, con riguardo alle attività economiche esercitate *on-line* da un'impresa in uno stato diverso da quello di residenza.

Come si è già avuto modo di evidenziare, l'applicazione al commercio elettronico della figura della stabile organizzazione risulta estremamente problematica: le incertezze incontrate vanno innanzitutto imputate alle diverse modalità attraverso le quali una transazione commerciale può essere effettuata in rete. A ciò si aggiungono le difficoltà correlate all'esatta valutazione della portata degli elementi oggettivi (quali, il sito *web* ed il *server*) e soggettivi (quali, il *content provider* e l'*internet service provider*) che possono interagire tra di loro nel settore dell'*e-commerce*.

In linea generale, ai fini della tassazione delle attività di commercio elettronico poste in essere da un'impresa in uno stato diverso da quello di residenza, occorre stabilire se, ed a quali condizioni, la presenza in detto stato di un sito *web*, di un *server*, o di un *provider* dell'impresa stessa possa essere considerata una

condizione sufficiente per l'esistenza in tale Paese di una stabile organizzazione dell'impresa.

Prima di esaminare le singole fattispecie che possono in concreto verificarsi pare opportuno chiarire il significato degli elementi e delle figure soggettive che possono venire in considerazione⁵⁸.

In primo luogo, va evidenziata la differenza tra il sito *web* ed il *server*: il primo ha natura di bene immateriale, in quanto si tratta di un insieme di *files* memorizzati sul disco fisso di un *server*; questi – invece – è un bene materiale rappresentato da un computer che fornisce un servizio ad altri computer (*client*) in una rete informatica. Un'ulteriore elemento distintivo tra i due beni, rilevante ai nostri fini, è costituito dalle diverse modalità di manutenzione e aggiornamento: nel caso del *server* tale attività viene normalmente eseguita nel luogo in cui il computer è posizionato; diversamente, nel caso del sito *web*, la manutenzione può essere eseguita anche da un luogo diverso da quello in cui è posizionato il *server* che lo ospita, mediante la trasmissione di dati per via telematica⁵⁹.

Un'altra distinzione, rilevante sotto il profilo soggettivo, è quella tra *content provider* ed *Internet Service Provider* (ISP): il primo è il soggetto cui è attribuibile *il sito web*, in quanto è colui che predispone il *software* destinato ad essere ospitato su di un *server*; il

⁵⁸ Su tale analisi si è soffermato anche il *Working party n. 1* incaricato di elaborare le xintegrazioni al commentario dell'art. 5 del modello OCSE. Cfr. G. CORABI, *Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico*, in *Corriere Tributario*, 2000, 2043.

⁵⁹ V. MASTROIACOVO, *La stabile organizzazione*, cit., 84.

secondo è il soggetto che mette a disposizione del *content provider* il *server* che ospita il *sito web*.

I rapporti tra i due soggetti possono configurarsi nella realtà in vario modo: *il content provider* può predisporre e controllare direttamente il *server*, in modo da assorbire in sé il ruolo dell'ISP, ovvero può avvalersi del *server* e dei servizi messi a disposizione da un *internet service provider* terzo. E' evidente come la ripartizione delle funzioni descritte tra i due soggetti sia rilevante ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione.

Di regola, l'impresa che gestisce il *server* non si identifica con quella che esercita la propria attività commerciale avvalendosi dei *siti web* ospitati sul *server* medesimo.

Nella maggior parte di casi, infatti, l'utilizzo del *sito web* avviene in forza di un contratto di *web hosting*, a mezzo del quale l'ISP si obbliga ad ospitare sul proprio *server* i dati disposti dal *content provider*; quest'ultimo, dal canto suo, acquisisce la disponibilità esclusiva del *sito web* ed il libero accesso mediante un *software*.

Sebbene il compenso corrisposto all'ISP sia generalmente commisurato allo spazio occupato dal *sito web* sul *server*, il contratto di *web hosting* non riconosce al *content provider* alcun diritto di gestione diretta del *server*.

Diversamente, con il contratto di *web housing* l'ISP si obbliga ad eseguire l'assistenza ed ospitare presso i propri edifici un *server* di proprietà del *content provider*.

Dopo aver enucleato i tratti essenziali degli elementi, soggettivi ed oggettivi, che vengono in rilievo nell'attività di commercio elettronico, è possibile analizzare le diverse fattispecie che possono verificarsi in concreto, valutando per ciascuna di esse la sussistenza dei requisiti richiesti per configurabilità di una stabile organizzazione.

Tali analisi verrà condotta alla luce sia della nozione interna di stabile organizzazione, di cui al citato art. 162 del tuir, sia delle modifiche apportate al Commentario all'art. 5 del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (pubblicati all'inizio del 2003), dedicati – appunto - alla nozione di stabile organizzazione nell'*e-commerce*.

3.1. Il sito web.

Con riguardo all'ipotesi di un sito *web* memorizzato su di un *server* altrui, in dottrina⁶⁰ si è espressa in modo pressoché unanime l'opinione che tale fattispecie non sia di per sé idonea a costituire una stabile organizzazione dell'impresa nei Paesi, diversi da quello di residenza della stessa, in cui il sito viene visualizzato.

Tale impostazione, che ha trovato conferma anche nelle modifiche apportate al Commentario OCSE (paragrafi 42.2 e 42.3), si basa su una molteplicità di argomentazioni.

⁶⁰ In tal senso G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico...cit.*, 172-3, cui si rinvia per un'ampia indicazione bibliografica della dottrina straniera.; G. CORASANITI, *Profili fiscali del commercio elettronico*, AAVV, *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, (a cura di C.ROSSELLO, G. FINOCCHIARO, E. TOSI) Torino, 2003, 456.

In primo luogo, in considerazione della natura immateriale del sito *web* e dalla sua potenziale mobilità, si giunge alla conclusione che tale elemento non rispetti il requisito di stabilità, sotto il profilo temporale e spaziale, richiesto ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione.

Il sito *web*, come già evidenziato, costituisce una semplice combinazione di *software* ed informazioni elettroniche immagazzinate in un *server* e rese accessibili attraverso la rete: esso, dunque, non presuppone l'utilizzo di macchinari, né risulta suscettibile di localizzazione.⁶¹

Un ulteriore argomentazione avanzata a favore dell'inidoneità del sito *web* a costituire una stabile organizzazione, è rappresentata dal fatto che attraverso di esso sarebbero esercitabili attività meramente secondarie, riconducibili essenzialmente alla fornitura di informazioni ai clienti.

L'eventuale atto di accettazione da parte dell'impresa degli ordinativi non rientrerebbe nelle funzioni del sito *web*, ma sarebbe di competenza del personale dell'impresa stessa e, dunque, si localizzerebbe in un luogo diverso da quello di residenza del cliente⁶².

⁶¹ A tal riguardo, il paragrafo 42.2 del Commentario OCSE prevede che “...an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a «place of business» has there is no «facility such as premises or, in certain, instances, machinery or equipment» (see paragraph 2 above)...as far as the software and data constituting that web site is concerned”.

⁶² Sul punto osserva A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, cit., 472 che “la conclusione contraria equivarrebbe a considerare un operatore residente in più Paesi o anche in tutto il mondo”.

3.2. *Il server.*

A differenza del sito *web*, il *server* in quanto attrezzatura automatica, possiede in astratto il requisito della materialità richiesto dalla *basic rule* per configurare una sede fissa d'affari dell'impresa che lo utilizza.

Secondo l'impostazione condivisa dalla maggior parte della dottrina, che trova conferma anche nel Commentario OCSE⁶³, la presenza del *server* nel territorio di uno stato costituisce un elemento necessario, ma non sufficiente a configurare una stabile organizzazione in tale territorio dell'impresa non residente che se ne avvale per la propria attività.

Affinché ciò si realizzi è dunque necessario accertare la contestuale sussistenza di tutte le condizioni richieste dalla *basic rule* per la sussistenza di una stabile organizzazione materiale, ossia dei requisiti della fissità del "*place of business*", della connessione con l'esercizio normale dell'attività d'impresa e dell'idoneità a produrre reddito.

Un requisito di natura preliminare è ovviamente rappresentato dalla circostanza che il *server* sia nella esclusiva o, comunque, prevalente disponibilità dell'impresa non residente (*content provider*) che esercita la propria attività mediante i siti *web* ospitati sul *server*.

Ciò ovviamente non si verifica in presenza di un contratto di *web hosting*, posto che lo stesso non attribuisce all'impresa alcuna gestione diretta del *server*.

⁶³ OCSE, *Commentary on article 5 concerning the definition on permanent establishment.*, cit. C (5), 42.3.

A diverse conclusioni si deve invece giungere nell'ipotesi in cui il *server* sia di proprietà dell'impresa, ovvero anche se appartenente a terzi, ne abbia la disponibilità in forza di un contratto di locazione od altro titolo⁶⁴.

Affinché il *server* possa costituire una sede fissa d'affari è altresì necessario che lo stesso abbia la prescritta connotazione di stabilità, sia dal punto di vista spaziale che temporale.

Tale requisito si ritiene sussistente nell'ipotesi in cui il *server* sia posizionato in un determinato luogo e per un periodo di tempo sufficientemente lungo a conferirgli il carattere di "*fissità*".

Non si attribuisce, dunque, alcun rilievo alla astratta facilità di spostamento del *server*, rilevando esclusivamente la sua movimentazione in concreto⁶⁵.

Con specifico riguardo al profilo temporale del requisito di fissità si è prospettata da parte di alcuni⁶⁶ la possibile applicazione della regola contenuta nel paragrafo 3 dell'art. 5 del Modello OCSE, secondo cui i cantieri di costruzione e montaggio costituiscono una

⁶⁴ In tal senso anche il Commentario OCSE, paragrafo 42.3: "*However, in the enterprise carrying on business through a web site has the server at its own disposal, for example it owns (or leases) and operates the server on which the web site is stored and used, the place where that is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met*".

⁶⁵ In tal senso anche il Commentario OCSE, paragrafo 42.4: "*In the case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time so as to become fixed within the meaning of paragraph 1*".

⁶⁶ Cfr. G. CORASANITI, *Profili fiscali del commercio elettronico...cit.*, 457.

stabile organizzazione nel caso in cui la loro durata si protragga oltre i dodici mesi⁶⁷.

Per quanto attiene alla prescritta connessione dell'attività svolta dalla sede fissa d'affari all'esercizio normale dell'impresa, si è ritenuto che tale requisito sia soddisfatto laddove per il tramite del *server* venga svolto un ciclo commerciale completo, non essendo ritenuto sufficiente a tal fine il mero svolgimento di attività di *marketing* e di informazioni alla clientela.

In altri termini, la disponibilità del *server* viene giudicata idonea a configurare una stabile organizzazione qualora tale strumento venga utilizzato dall'impresa non residente per l'esecuzione in un altro stato di uno o più fasi essenziali del ciclo operativo dell'impresa stessa.

Diversamente, laddove il *server* venga utilizzato per attività di natura preparatoria o ausiliaria, esso non potrà configurare una stabile organizzazione dell'impresa che se ne avvalga.

A tal riguardo, si evidenzia come l'individuazione della attività aventi natura preparatoria ed ausiliaria, nel caso specifico del commercio elettronico, risulti particolarmente difficoltosa stante la molteplicità e la varietà dei servizi messi a disposizione sul sito.

Di tale questione si occupato fin da subito il *Working Party n. 1*, la cui analisi ha enucleato un elenco di attività, poi confluito nel

⁶⁷ Si tratta peraltro di una regola che non ha trovato identica formulazione nel nostro ordinamento, in quanto l'art. 162, comma 3, del tuir, prevede che i cantieri possano configurare una stabile organizzazione se di durata superiore a tre mesi.

Commentario (paragrafo 42.7)⁶⁸, che vengono qualificate a *priori* come preparatorie o ausiliarie, a meno che queste non costituiscano il *core business* dell'impresa o vengano affiancate da attività di carattere commerciale, così come previsto dallo stesso Commentario (paragrafo 42.8)⁶⁹.

Un'ulteriore problematica che si è posta in origine con riguardo al *server*, è rappresentata dalla necessità o meno dell'intervento umano ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione.

Di tale questione, oggetto di un vivace dibattito durante i lavori del *Working Party n. 1*, si occupa il Commentario (paragrafo 42.6)⁷⁰ che esclude esplicitamente la necessità della presenza dell'apporto umano ai fini della configurazione di una "*permanent establishment*" nell'ambito del commercio elettronico, mostrando in tal modo di

⁶⁸ "Examples of activities which would generally be regarded as preparatory or auxiliary include: providing a communications link – much like a telephone line – between suppliers and customers; advertising of goods or services; relaying information through a mirror server for security and efficiency purposes; gathering market data for the enterprise; supplying information".

⁶⁹ "Where, however, such functions form in themselves an essential and significant part of the business activity of the enterprise as a whole, or where other core functions of the enterprise are carried on through the computer equipment, these would go beyond the activities covered by paragraph 4 and if the equipment constituted a fixed place of business of the enterprise (as discussed in paragraphs 42.2 to 42.6 above), there would be a permanent establishment".

⁷⁰ "Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of that enterprise is required at that location for the operation of the equipment. The presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when personnel are in fact required to carry on business activities at that location. This conclusion applies to electronic commerce to the same extent that it applies with respect to other activities in which equipment operates automatically, e.g. automatic pumping equipment used in the exploitation of natural resources".

assimilare il *server* alle altre apparecchiature automatiche menzionate dal Commentario con riferimento alla forme di commercio tradizionale⁷¹.

3.3. Il provider.

La dottrina tende generalmente ad escludere che l'*internet service provider* possa di regola configurare una stabile organizzazione materiale.

A tale conclusioni si giunge in considerazione dell'oggetto dell'attività economica che generalmente viene svolta da tale soggetto: di regola, l'ISP offre alle imprese (*content provider*) il servizio di connessione ad *internet*, unitamente alla possibilità di memorizzare sulla rete il proprio sito *web*; tale attività viene svolta tramite un *server* che può essere di proprietà dello stesso ISP o del *content provider*.

In presenza di tali circostanze si esclude che l'ISP possa rappresentare una *sede fissa d'affari* dell'impresa che se ne avvale (*content provider*), il quanto le attrezzature non sono nella disponibilità di tale soggetto.

A tale conclusioni giunge anche il Commentario OCSE, il quale esclude, altresì, che l'ISP possa configurare una stabile organizzazione personale delle imprese ospitate sul *server*, in quanto - di norma - tale

⁷¹ Cfr. OCSE, *Commentary on article 5 concerning the definition on permanent establishment.*, cit. C (5), 10.

soggetto gode di una totale indipendenza rispetto alle suddette imprese e risulta privo del potere di concludere contratti a nome delle stesse⁷².

⁷² Cfr. OCSE, *Commentary on article 5 concerning the definition on permanent establishment.*, cit. C (5), paragrafo 4.10 “A last issue is whether paragraph 5 may apply to deem an ISP to constitute a permanent establishment. As already noted, it is common for ISPs to provide the service of hosting the web sites of other enterprise on their own servers. The issue may then arise as to whether paragraph 5 may apply to deem such ISPs to constitute permanent establishments of enterprises that carry on electronic commerce through web sites operated through the servers owned and operated by these ISP. While this could be the case in very unusual circumstances, paragraph 5 will generally not be applicable because the ISPs will not constitute an agent of the enterprise to which the web sites belong, because they will not have authority to conclude contracts in the name of these enterprises and will not regularly conclude such contracts or because they will constitute independent agents acting in the ordinary course of their business, as evidenced by the fact the they host the web sites of many different enterprises”.

CAPITOLO SECONDO

Il commercio elettronico nell'imposizione indiretta

1. *Premessa: presupposto e struttura dell'iva.*

La disamina delle numerose questioni emergenti nell'applicazione dell'iva alle attività di commercio elettronico presuppone la conoscenza dei principi generali che sono alla base del funzionamento di tale tributo.

L'imposta sul valore aggiunto, introdotta in Italia dal D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, viene considerata in dottrina il primo esempio di «*imposta europea*» o «*comunitaria*», in quanto riproduce un modello di imposizione già elaborato in sede comunitaria⁷³.

Con l'introduzione di tale imposta si è inteso realizzare un processo di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari dei singoli Stati membri dell'Unione europea (Ue), al precipuo fine di creare un mercato unico ove i beni, servizi, persone e capitali possano circolare liberamente senza incorrere in barriere fisiche ed ostacoli di natura fiscale, evitando il verificarsi di fenomeni “distorsivi” della concorrenza.

Nella disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto, diversamente da quanto accade per altri settori dell'imposizione, non

⁷³ Cfr. P. FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Dizionario di Diritto Pubblico (diretto da S. CASSESE), IV, Milano, 2006, 6156, cui si rinvia per le indicazioni bibliografiche.

si rinvengono disposizioni che qualificano esattamente il presupposto del tributo e ciò risulta essere dovuto alla particolare struttura dell'imposta ed alla complessità ed eterogeneità del suo meccanismo.

Ai sensi dell'art. 1 del citato D.p.r. 633/72 (*«operazioni imponibili»*), l'imposta si applica sulle *«cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio d'impres e nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate»*.

Il funzionamento dell'imposta, così come descritto dagli art. 17 e 18 del decreto, prevede che determinati soggetti (*«esercenti imprese o arti o professioni»*) che pongono in essere specifiche operazioni (*«cessioni di beni»* e *«prestazioni di servizi»*) addebitino l'imposta in misura proporzionale al corrispettivo pattuito al momento di effettuazione dell'operazione. Successivamente, l'imposta addebitata al cessionario o al committente deve essere versata all'Erario diminuita di quella che il cedente o il prestatore di servizi ha assolto sugli acquisti inerenti all'esercizio della sua attività. Nell'ipotesi in cui l'imposta sugli acquisti risulti superiore a quella sulle vendite il soggetto avrà diritto al rimborso dell'eccedenza.

In forza del descritto meccanismo della detrazione imposta da imposta, l'iva risulta essere un tributo *«neutro»* rispetto al numero di passaggi effettuati dal bene o dal servizio nelle diverse fasi della produzione e distribuzione prima di giungere al consumatore finale: in questo momento, infatti, si chiude il ciclo della tassazione in quanto non è più possibile immettere il bene nel ciclo produttivo.

Alla luce del quadro normativo fin qui delineato, la dottrina⁷⁴ ha individuato il presupposto del tributo al contemporaneo verificarsi dei seguenti tre requisiti: uno oggettivo (ossia, che si tratti di una cessione di bene o di una prestazione di servizi), uno soggettivo (ovvero, la circostanza che tale operazione sia posta in essere nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni) ed uno territoriale (ossia, la circostanza l'operazione avvenga nel territorio dello Stato).

Il criterio adottato dal legislatore per definire l'ambito soggettivo dell'imposta ha natura oggettiva, in quanto rileva esclusivamente il tipo di attività esercitata e le modalità di esercizio della stessa. È soggetto passivo chi esercita un'impresa intendendosi come tale l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2195 e 2135 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alle prestazioni di servizi che non rientrano nell'art.2195 c.c. Non è quindi determinante per avere soggettività la qualifica di imprenditore agricolo o commerciale, ma esclusivamente l'attività esercitata con determinate formalità.

La condizione di essere effettuate nell'esercizio d'impresa si considera invece esistente, per presunzione assoluta, quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono rese da società (eccetto quelle semplici)⁷⁵.

⁷⁴ P. FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico* (diretto da S. CASSESE), IV, Milano, 2006, 6158.

⁷⁵ La forma giuridica è elemento sufficiente per l'applicazione dell'imposta a tutte le operazioni prescindendosi dalla natura dell'attività esercitata e dall'oggetto sociale. Tuttavia, al

Per altri soggetti rilevano l'oggetto e le modalità mediante le quali viene svolta l'attività commerciale o agricola⁷⁶.

L'altra categoria di soggetti passivi è costituita dagli esercenti arti e professioni, ossia da coloro che svolgono, in forma abituale, anche se non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo, indipendentemente dal fatto che tale attività sia esercitata in forma individuale oppure nell'ambito di un'organizzazione associativa⁷⁷.

Il presupposto oggettivo di tale tributo rappresentato dalle «*cessione di beni*» viene delineato dall'art. 2 del D.p.r. 633 mediante una definizione di carattere generale, un'elencazione di fattispecie assimilate ed una di fattispecie escluse.

fine di evitare fenomeni di abuso o di elusione, l'esercizio di determinate attività costituisce deroga alla presunzione assoluta di commercialità (ad es. la gestione di unità immobiliari classificate in determinate categorie, di unità di diporto, aeromobili da turismo, ect.).

⁷⁶ Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa se poste in essere da parte di enti pubblici, privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Se, invece, l'attività commerciale o agricola viene svolta in via secondaria o marginale, si considerano poste in essere nell'esercizio d'impresa, e sono assoggettate al tributo, solamente le cessioni e le prestazioni effettuate nell'esercizio di tali attività. Questi enti (c.d. enti non commerciali) sono quindi soggetti passivi solamente per le attività di impresa esercitate ed invece soggetti «esclusi» per le attività istituzionali che non rientrano tra quelle commerciali o agricole.

⁷⁷ Peraltro, l'attività di lavoro autonomo viene individuata in maniera imprecisa dal momento che contribuiscono alla sua definizione elementi negativi- cioè il non rientrare nell'attività imprenditoriale o di lavoro subordinato- nonché la particolare modalità richiesta dallo stesso art. 5, vale a dire l'esercizio per professione abituale. Rimangono escluse dal campo applicativo dell'imposta alcune prestazioni di servizi tra cui quelle inerenti a specifici rapporti di collaborazione coordinata e continuativa rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

Le cessioni di beni hanno rilevanza, ai fini del tributo, qualora siano, come principio generale, a titolo oneroso e comportino il trasferimento della proprietà di un bene o di un altro diritto reale di godimento su beni di ogni genere⁷⁸.

Oltre alle cessioni di beni, rientrano nel il presupposto oggettivo dell'iva anche le prestazioni di servizi definite dall'art. 3 che - analogamente a quanto previsto per le cessioni dal precedente art.2 - contiene una definizione di carattere generale, una elencazione di fattispecie assimilate nonché escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

La norma ha una portata applicativa molto ampia e non fornisce una definizione di prestazione di servizi, ma ne indica soltanto le fonti che vengono individuate in tutti quei contratti che prevedono come prestazione un risultato normalmente riconducibile ad un'attività di lavoro. Sono, infatti, considerate prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito nonché le

⁷⁸ La definizione, peraltro, ricomprende tutti gli atti giuridici che producono tale effetto e, quindi, anche quelle cessioni che derivano da atti della pubblica amministrazione o dell'autorità giudiziaria, come, ad esempio, espropriazioni, sentenze costitutive e di esecuzione in forma specifica dell'obbligo di concludere un contratto. Il carattere generale dell'onerosità della cessione subisce tuttavia delle deroghe essendo espressamente considerate operazioni imponibili alcune cessioni gratuite di beni, quali, ad es., quelle la cui produzione e commercio rientra nell'attività propria dell'impresa o di quei beni per i quali non sia stata operata all'atto dell'acquisto o dell'importazione la detrazione dell'imposta.

prestazioni derivanti in genere da obbligazioni di fare, non fare o permettere, quale ne sia la fonte⁷⁹.

Non è sufficiente che i soggetti passivi di imposta pongano in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi, ma è anche indispensabile che tali operazioni vengano effettuate in quello che, ai fini Iva, viene qualificato come territorio dello Stato o territorio della Comunità europea (Ce)⁸⁰.

In aggiunta, con riguardo a tale presupposto, la disciplina normativa prevede distinti i criteri di collegamento territoriale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

In generale, sono imponibili le cessioni di beni esistenti nel territorio dello Stato indipendentemente dalla nazionalità o residenza di chi le pone in essere; al contrario non lo sono quelle effettuate all'estero anche se da cittadini italiani o residenti in Italia o nella Comunità. Ai fini dell'applicazione della norma assume rilevanza, pertanto, il luogo in cui i beni si trovano al momento della cessione, non già il luogo di conclusione o esecuzione del contratto.

Per la prestazione dei servizi rileva, come principio generale, il luogo in cui il prestatore ha domicilio o, in mancanza, la residenza o, per soggetti domiciliati o residenti all'estero, la stabile organizzazione in Italia. Tale principio subisce, poi, delle regole che tengono conto

⁷⁹ Pertanto, le prestazioni che non trovano causa in una corrispondente controprestazione non sono imponibili.

⁸⁰ L'ambito territoriale, come definito dall'art. 7, comma 1 del D.p.r. 633/71, non coincide con quello politico essendovi zone che, pur in questo ricomprese, sono considerate fuori dalla linea doganale.

del luogo in cui la prestazione è eseguita o del domicilio o della residenza del committente del servizio o del luogo di utilizzazione.

Non tutte le operazioni qualificate come cessioni di beni o prestazioni di servizi sono soggette all'imposta in quanto sono previste delle ipotesi nelle quali - per ragioni diverse - l'imposta non viene applicata.

La normativa Iva distingue al riguardo tra operazioni imponibili, operazioni escluse dal campo Iva⁸¹ (art. 2, comma 3; art. 3, comma 4), non imponibili (art. 8, 8-bis e 9) ed operazioni esenti (art.10).

Le operazioni non imponibili riguardano, in via generale, le cessioni di beni all'esportazione, le cessioni di navi ed i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali. Tali cessioni o prestazioni di servizi sono effettuate - concorrendo determinate condizioni di carattere formale e sostanziale- senza pagamento dell'imposta in quanto il regime di tali operazioni è collegato al principio dell'applicazione dell'imposta nel paese di destinazione.

Ai fini della non imponibilità costituiscono cessioni all'esportazione quelle eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori dal territorio della Ce, a cura e a nome del cedente anche per incarico dei propri cessionari⁸².

⁸¹ Le operazioni escluse si contraddistinguono per non essere considerate o non costituire, rispettivamente, cessioni di beni o prestazioni di servizi, pertanto, esse sono collocate al di fuori del campo di applicazione dell'imposta. Tali operazioni non sono assoggettate agli obblighi di fatturazione e di registrazione, ma, nei limiti in cui rappresentano una deroga alla naturale disciplina di imponibilità cui sarebbe soggetta l'operazione, influiscono sulla detrazione dell'imposta, limitandone l'operatività.

⁸² Si è in presenza, pertanto, di una definizione autonoma rispetto alla nozione di esportazione doganale e non necessariamente coincidente con quest'ultima.

Tali operazioni sono sottoposte agli obblighi della fatturazione e registrazione, confluiscono nella liquidazione del tributo, ma non limitano il diritto alla detrazione Iva afferente agli acquisti di beni e servizi⁸³.

Le operazioni esenti (elencate in via tassativa nell'art.10 del D.p.r. 633) sono caratterizzate dal fatto di non dare luogo all'applicazione dell'imposta pur richiedendo, come principio generale, l'emissione della fattura e l'adempimento degli altri formali previsti dalla disciplina dell'iva⁸⁴. Di regola, l'effettuazione di tali operazioni impedisce al soggetto passivo di portare in detrazione l'ammontare dell'imposta relativa agli acquisti afferenti tali operazioni.

Dal quadro normativo fin qui delineato si evince come l'inquadramento di una operazione nell'una o nell'altra categoria esaminata, sia idonea a produrre diverse conseguenze sotto il profilo della detraibilità dell'imposta e dell'adempimento degli obblighi formali.

Nel procedimento di applicazione dell'Iva particolare rilievo è assegnato al momento in cui una operazione si considera effettuata ai

⁸³ Attraverso la «non imponibilità» dell'operazione ed il conseguente diritto del cedente il bene e del prestatore del servizio di portare in detrazione l'imposta ad essi addebitata all'atto dell'acquisto dei beni e servizi impiegati, si realizza la "detassazione" dei prodotti destinati ad essere consumati all'estero.

⁸⁴ Tra le operazioni esenti - in massima parte prestazioni di servizi, ma anche cessioni di beni- alcune sono previste per motivi di utilità sociale o culturale (come le prestazioni educative o didattiche, le prestazioni mediche ed ospedaliere) altre riguardano specifici settori dell'attività economica, quali quelle relative al credito ed al finanziamento o alle attività finanziarie in genere o altri settori espressamente previsti nella direttiva comunitaria.

sensi dell'art. 6, poiché è al suo verificarsi che sorgono in capo al soggetto passivo gli obblighi formali dell'emissione della fattura, della registrazione, della liquidazione periodica dell'imposta e del conseguente versamento all'Erario.

I criteri per individuare tale momento sono determinati diversamente per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi. Inoltre, per le cessioni di beni la norma distingue tra beni immobili e mobili.

Per i primi, il momento di effettuazione dell'operazione imponibile coincide con la stipula del contratto traslativo della proprietà o costitutivo o traslativo di un diritto reale, mentre, per i secondi, la cessione si considera effettuata al momento della consegna o della spedizione del bene.

Per le prestazioni di servizi è rilevante il pagamento del corrispettivo, a prescindere dalla data di prestazione o ultimazione del servizio.

Tuttavia, sia per le cessioni di beni sia per le prestazioni di servizi se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati o indipendentemente da essi viene emessa fattura o pagato, anche parzialmente, il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata alla data della fattura o a quella del pagamento limitatamente all'importo fatturato o pagato (art. 6, comma 4 del D.p.r. 633/72).

Come si è già avuto modo di evidenziare, i soggetti passivi sono tenuti, al momento di effettuazione dell'operazione, all'adempimento di determinati obblighi formali, quali la fatturazione delle operazioni,

l'annotazione in appositi registri, le liquidazioni periodiche ed, infine, la presentazione della dichiarazione annuale.

L'obbligo di emissione della fattura, che può essere adempiuto per via cartacea, ossia su supporto materiale, o per via elettronica, sussiste – in linea generale - per tutte le operazioni, ad eccezione di quelle non soggette, e, dunque, anche per le operazioni non imponibili ed esenti.

La disciplina della fatturazione, sulla quale ci si soffermerà in proseguo, è stata profondamente modificata dalla direttiva 2001/115/Ce del 20 dicembre 2001, recepita nel nostro ordinamento con il d.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52, che ha, tra l'altro, sostituito l'art. 21 del D.p.r. 633/72, recante le regole sulla fatturazione e l'art. 39 sulla tenuta e conservazione dei registri e documenti.

2. Il commercio elettronico diretto.

Nel settore della fiscalità indiretta, le principali questioni poste dalle transazioni telematiche riguardano le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al commercio elettronico diretto.

Tale complesso di operazioni, avendo ad oggetto beni “virtuali”, trasferiti direttamente attraverso le reti informatiche, mette in discussione i principi fondamentali dell'imposta sul valore aggiunto.

Così, con riguardo al presupposto oggettivo dell'iva, si è posta la questione circa il corretto inquadramento di tali transazioni: la dottrina si è divisa tra coloro che propendono per una qualificazione delle stesse tra le cessioni di beni e coloro che, al contrario, le includono tra le prestazioni di servizi.

Come si è già avuto modo di evidenziare, la classificazione di una transazione – telematica o meno- nell’una o nell’altra categoria di operazioni iva risulta di estremo rilievo ai fini dell’applicazione dell’imposta. Basti osservare che per le cessioni di beni è rilevante, ai fini della tassazione, il momento di consegna o spedizione del bene, mentre le prestazioni di servizi si considerano effettuate (e dunque rilevano ai fini impositivi) nel momento del pagamento del corrispettivo pattuito.

Anche con riguardo al presupposto territoriale dell’iva, si è posta la questione se il luogo di imposizione delle transazioni elettroniche debba coincidere con il luogo in cui avviene il consumo, ovvero con quello di origine delle stesse (ossia, il luogo in cui ha sede l’impresa fornitrice).

Tali problematiche sono state oggetto di studio da parte della Commissione europea, che già nella citata comunicazione COM (98) 374 del 1998 ha individuato alcune soluzioni, stabilendo che tutte le transazioni realizzate con mezzi elettronici debbano considerarsi ai fini dell’iva delle prestazioni di servizi e che il luogo di tassazione delle stesse debba coincidere con quello in cui avviene il consumo del bene o servizio ceduto, indipendentemente dal luogo di origine.⁸⁵

La dottrina non ha mancato di mettere in luce le conseguenze negative – che verranno esaminate in proseguo - provocate dalla decisione comunitaria di inquadrare indistintamente tutte le operazioni *on-line* tra prestazioni di servizi, a prescindere dall’attività oggetto

⁸⁵ Comunicazione della Commissione COM (1998) 374, *Commercio elettronico e tassazione indiretta*, del 17 giugno 1998, approvata il successivo 6 luglio dal Consiglio Ecofin.

della stesse. Basti considerare, per il momento, che l'Amministrazione finanziaria, muovendo da tale impostazione, ha negato ai comunicati stampa inviati in forma elettronica – trattandosi di prestazioni di servizi – l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4% prevista a favore della corrispondente cessione dei dispacci su supporto cartaceo⁸⁶.

A principi sopra indicati si ispira anche la Direttiva 2002/38/CE, dedicata alla disciplina iva dei “*servizi prestati tramite mezzi elettronici*”, che ha trovato attuazione nel nostro ordinamento con il d.l.vo 273 del 2003.

3. La disciplina introdotta con la direttiva 2002/38/CE.

La Direttiva del Consiglio 7 maggio 2002 n. 2002/38/CE si occupa, tra l'altro, del regime iva applicabile a “*determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*”.

L'obiettivo primario che la direttiva ha inteso perseguire è quello di garantire la tassazione di tutte le operazioni *on-line* poste in essere nei confronti di consumatori “comunitari” (ossia residenti o domiciliati nel territorio comunitario), indipendentemente dalla localizzazione - all'interno o all'esterno dell'Unione - del prestatore del servizio (considerando nn.2 e 3).

A tal fine, l'art. 1 della direttiva 2002/38/CE ha modificato temporaneamente (per un periodo iniziale di tre anni a decorrere dal

⁸⁶ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 127/E del 7 agosto 2001.

1° luglio 2003, attualmente prorogato fino al 31 dicembre 2008⁸⁷) la direttiva 77/388/CEE, c.d. “Sesta direttiva”, recante la disciplina di base dell’imposta sul valore aggiunto, le cui norme sono confluite nella direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006.

Le modifiche così introdotte al regime ordinario dell’iva riguardano:

- a) la previsione di nuovi criteri di determinazione del luogo di imposizione dei servizi elettronici [art. 9, par. 2, lett. e) e f) della Sesta direttiva⁸⁸];
- b) un regime speciale applicabile, in presenza di determinate condizioni, ai suddetti servizi prestati da soggetti passivi non stabiliti (ossia privi di una sede o di una stabile organizzazione) nell’Unione europea a favore di consumatori finali comunitari (“*business to consumer*”) [art.26-*quater* della Sesta direttiva⁸⁹];
- c) il divieto da parte degli Stati membri di applicare, ai servizi in questione, aliquote ridotte rispetto a quelle ordinarie vigenti nei rispettivi ordinamenti nazionali [art.12, par. 3, u.cpv. della Sesta direttiva⁹⁰].

⁸⁷ Le modifiche apportate dalla suddetta direttiva alla disciplina comunitaria dell’iva sono state prorogate, inizialmente dalla direttiva 2006/112/Ce fino al 31 dicembre 2006 e poi, dalla direttiva 2006/138/Ce al 31 dicembre 2008.

⁸⁸ Tali norme sono attualmente previste dagli artt. 56 e 57 della direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006, con la quale è stata rielaborata e riformulata la normativa comunitaria dell’imposta sul valore aggiunto, in vigore dal 1 gennaio 2007.

⁸⁹ Tale regime speciale è ora previsto dalle disposizione di cui al Titolo XII (*regimi speciali*), capo 6 (artt. 357-369) della direttiva 2006/112/Ce.

⁹⁰ Norma confluita all’art. 98, paragrafo 2 cpv, della direttiva 2006/112/Ce.

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

4. La territorialità dei servizi elettronici.

L'aspetto maggiormente innovativo della direttiva 2002/38/Ce è rappresentato, senza dubbio, dalla previsione di specifici criteri di identificazione del luogo di imposizione dei servizi elettronici, per effetto dei quali il luogo di tassazione viene tendenzialmente a coincidere con il Paese in cui il servizio viene in concreto utilizzato.

Nelle intenzioni del legislatore comunitario, le modifiche apportate al luogo di tassazione di tali servizi sono dirette ad assicurare l'imposizione di tutte le prestazioni rese nei confronti di destinatari domiciliati o residenti nel territorio di uno degli Stati membri⁹¹.

Antecedentemente all'entrata in vigore della direttiva, ai servizi in questione risultava applicabile – in assenza di deroghe specifiche -

⁹¹ Secondo le dichiarazioni rese dal Commissario Frits Bolkestein in occasione della presentazione della direttiva 2002/38/Ce, riportate da A.DE LUCA ALBERTO – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi*, 2004, 1592, con le modifiche alla disciplina dell'iva introdotte dalla novella si è inteso “...riallineare, in termini di competitività, gli operatori comunitari con quelli extra Ue, fino ad oggi esenti da tale imposta. In questo modo, si elimina un handicap che penalizzava eccessivamente tanto le imprese quanto i consumatori europei”.

il criterio generale di territorialità previsto dall'art.9, par. 1, della Sesta direttiva⁹² (e nel nostro ordinamento dall'art.7, comma 3, del D.p.r. 633/72), collegato al *domicilio o alla residenza del prestatore*.⁹³

Tale criterio, tuttavia, non garantiva la neutralità fiscale dell'imposta sul valore aggiunto, tenuto conto che le operazioni in esame sfuggivano all'imposizione, ove rese da soggetti domiciliati o residenti all'estero, privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Viceversa, i servizi prestati mediante mezzi elettronici da operatori ivi domiciliati o residenti erano sempre e comunque assoggettati all'imposta, ancorché effettuati nei confronti di consumatori extracomunitari.⁹⁴

Al fine di eliminare tali distorsioni ed assicurare il rispetto del principio di neutralità concorrenziale⁹⁵ il legislatore comunitario ha introdotto, in deroga al criterio generale sopra indicato, il diverso criterio di territorialità collegato al *luogo del destinatario finale del servizio stesso*, ossia il Paese in cui questi abbia fissato la sede della propria attività economica, un centro stabile di attività o, in mancanza,

⁹² Norma ora prevista dall'art. 43 della direttiva 2006/112/Ce.

⁹³ Di diverso avviso pareva R.PORTALE, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2002, 123 il quale riteneva applicabili alle "cessioni di beni virtuali" (quali, ad esempio, consultazioni di banche dati, trasmissione di libri, articoli, servizi finanziari) i criteri di territorialità previsti - in deroga al criterio generale - dal successivo comma 4, lett. d) e f).

⁹⁴ M. PEIROLO – A. DELLA CARITA', *E-commerce "diretto". Come cambia il regime Iva delle prestazioni di servizi on-line*, in *Rass.fisc.int.le*, 2004, 37; E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l'iva*, in *Il fisco*, 2003, 16563.

⁹⁵ R. MICELI, *La territorialità iva nelle operazioni telematiche*, cit., 586.

il domicilio o la residenza [art. 9, par.2, lett. e), ultimo trattino della Sesta direttiva⁹⁶].

Tale regola opera anche per i servizi resi tramite mezzi elettronici a favore di persone non soggetti passivi, stabiliti, domiciliati o residenti in uno Stato membro, da parte di soggetti passivi che abbiano fissato al di fuori dell'Unione la sede della propria attività economica, un centro stabile di attività o, in mancanza, il domicilio o la residenza [nuovo art. 9, par.2, lett.f)⁹⁷].

Il criterio generale collegato al *domicilio o alla residenza del prestatore* continua, invece, a trovare applicazione - non senza difficoltà (si v. *infra*) - per i servizi “intracomunitari”, che siano resi a favore di consumatori da parte di soggetti passivi domiciliati o residenti in un diverso stato membro.

Per effetto di quanto disposto dall'articolo art.9, par. 3) della Sesta direttiva⁹⁸ il criterio di territorialità introdotto per i servizi resi tramite mezzi elettronici (luogo di domicilio o residenza del destinatario) non risulta derogabile da parte degli Stati “*per evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione della concorrenza*”. Tale norma consentirebbe, infatti, di individuare quale luogo di tassazione il Paese in cui avviene l'effettiva utilizzazione del servizio stesso nell'ipotesi in cui quest'ultimo sia diverso da quello di domicilio o residenza del committente.

⁹⁶ Norma confluita all'art. 56, paragrafo 1, lett. k) della direttiva 2006/112/Ce.

⁹⁷ Norma confluita all'art. 57, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/Ce.

⁹⁸ Disposizione ora prevista dall'art. 58, ultimo cpv, della direttiva 2006/112/Ce.

La modifica apportata al citato art. 9 comporta, da un lato, la non imponibilità dei servizi prestati da soggetti passivi a destinatari extracomunitari, a prescindere dal luogo di utilizzazione; ciò probabilmente in ragione della presunzione - da parte del legislatore - che tali servizi siano sempre e comunque destinati ad essere utilizzati al di fuori dell'Unione. Dall'altro, l'imponibilità dei servizi resi a destinatari comunitari, in ragione - questa volta - di una opposta presunzione di utilizzo all'interno dell'Unione europea.

In attuazione ai principi sopra indicati, il d.lgs. 273/2003 ha apportato alcune modifiche all'art.7, comma 4, del D.p.r. 633/72⁹⁹, per effetto delle quali ai “*servizi prestati tramite mezzi elettronici*” risulta applicabile, in linea generale, il criterio di territorialità relativo alla sede del committente.

Tale regola non opera in caso di servizi elettronici “intracomunitari” resi da un soggetto passivo nei confronti di consumatori residenti in un diverso Stato membro, per i quali, in conformità alla disciplina comunitaria, trova applicazione il diverso criterio fondato sul luogo della sede del prestatore.

Secondo la disciplina nazionale, i servizi elettronici si considerano effettuati nel territorio dello Stato e, di conseguenza, sono soggetti all'imposta quando siano resi a soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o a soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, ovvero a stabili organizzazioni in Italia di

⁹⁹ Precisamente, l'art.1, comma 1, del d.lgs. 273/2003 ha inserito “*i servizi prestati tramite mezzi elettronici*” tra le prestazioni disciplinate dalla lett.d), comma 4, del D.p.r. 633/72; ha modificato la lett. f) del medesimo comma ed ha introdotto la lett. f-ter).

soggetti domiciliati o residenti all'estero. Le operazioni in questione non rilevano, tuttavia, ai fini dell'iva nell'ipotesi in cui siano “...utilizzate fuori dalla Comunità...” [nuovo art.7, comma 4, lett. d) del D.p.r. 633/72].

La norma in questione pare in contrasto con il citato articolo art.9, par. 3) della Sesta direttiva, in quanto introduce il criterio di territorialità collegato al luogo di utilizzo della prestazione, in deroga a quello collegato al luogo di domicilio o residenza del destinatario finale.

Tali prestazioni sono altresì soggette ad imposta in Italia qualora siano effettuate nei confronti di committenti domiciliati o residenti in altri Stati membri, che non siano soggetti passivi [art.7, comma 4, lett. e) del D.p.r. 633/72].

Secondo quanto evidenziato nella relazione governativa al d.lgs. 273/2003, tale norma, ancorché non modificata dal decreto legislativo in esame, risulta applicabile ai servizi elettronici per effetto dell'inserimento di tali operazioni tra quelle previste alla lett.d), comma 4, del D.p.r. 633/72.

Infine, i servizi elettronici rientrano nel campo di applicazione dell'iva anche quando siano prestati da parte di “*soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Comunità*” a committenti non soggetti passivi d'imposta in Italia [nuovo art.7, comma 4, lett. *f-ter*) del D.p.r. 633/72].

Attraverso l'introduzione di tale disposizione, si è inteso assicurare – come osservato in precedenza – l'assoggettamento ad Iva di tutte le prestazioni rese a consumatori italiani, indipendentemente

dalla localizzazione del prestatore, eliminando così le distorsioni alla concorrenza nel mercato dei servizi informatici, derivanti dalla applicazione del criterio di territorialità previsto dalla normativa previgente.

La rilevanza impositiva dei servizi elettronici prestati da operatori domiciliati o residenti al di fuori dalla Comunità a committenti italiani non soggetti passivi d'imposta, determina l'obbligo in capo ai suddetti prestatori di assolvere gli adempimenti formali e strumentali previsti dalla disciplina dell'iva. A tal fine, l'operatore extracomunitario (ossia domiciliato o residente fuori del territorio dell'Unione), che non abbia una stabile organizzazione in tale territorio, è tenuto secondo la disciplina generale dell'iva ad identificarsi nel territorio dello Stato (ai sensi dell'art. 35-ter del d.p.r. 633/1972), ovvero a nominare un rappresentante fiscale (ai sensi dell'art. 17, comma 2, del medesimo decreto)¹⁰⁰.

In alternativa, tale soggetto può avvalersi, se ne ricorrono i presupposti, del regime speciale di cui al nuovo art. 74-*quinquies* del d.p.r. 633/72 e del sistema di identificazione diretta ivi previsto. Il ricorso a tale regime, come si specificherà di seguito, se da un lato produce un'indubitabile semplificazione degli obblighi gravanti sul prestatore, dall'altro, può dar luogo ad alcune "distorsioni" da punto di vista applicativo che possono influire notevolmente sull'utilizzo dello stesso da parte degli aventi diritto.

¹⁰⁰ Analogamente, tale soggetto dovrà procedere per i servizi elettronici resi nei confronti di committenti non soggetti passivi, residenti o domiciliati in altri Stati membri.

5. Il regime speciale per i servizi resi da operatori extracomunitari.

Il regime previsto dall'art. 26-*quater* della Sesta direttiva¹⁰¹ (e dall'art. 74-*quinquies* del d.p.r. 633/72) è stato introdotto dal legislatore comunitario con l'obiettivo – enunciato al considerando n.5 della direttiva 2002/38/CE – di semplificare l'adempimento degli obblighi fiscali” *...agli operatori che forniscono servizi tramite mezzi elettronici, che non sono stabiliti nella Comunità e non devono esservi altrimenti identificati ai fini fiscali...*”.

Muovendo sempre dall'esame della fonte comunitaria, si evidenzia innanzitutto come il ricorso a tale regime, di tipo opzionale, sia subordinato alla sussistenza di alcuni requisiti oggettivi e soggettivi. Dal punto di vista oggettivo, l'operazione deve rientrare tra i “*servizi resi tramite mezzi elettronici*”; dal punto di vista soggettivo, tali operazioni devono essere poste in essere in via esclusiva da “*un soggetto passivo 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*”.

La disciplina dettata per il funzionamento di tale regime richiede che i soggetti sopra indicati scelgano uno “Stato membro di identificazione” all'interno dell'Unione cui notificare la data di inizio della propria attività e presso il quale assolvere tutti gli obblighi

¹⁰¹ Tale regime speciale è ora previsto dalle disposizione di cui al Titolo XII (*regimi speciali*), capo 6 (compredente gli artt. 357 – 369) della direttiva 2006/112/Ce.

previsti ai fini dell'iva, anche per le operazioni poste in essere con consumatori residenti in altri Stati membri.

La procedura di identificazione richiede la presentazione, per via telematica, di un'apposita dichiarazione, in seguito alla quale l'Amministrazione finanziaria provvede a comunicare al richiedente il numero di identificazione attribuito.¹⁰²

Il prestatore extracomunitario è tenuto ad assoggettare ogni transazione posta in essere nell'Unione all'aliquota vigente nello Stato membro di residenza del consumatore; l'imposta viene versata nello "Stato membro di identificazione" del prestatore, che poi provvede a restituire quanto ricevuto al Paese di residenza del committente, secondo un meccanismo di "compensazione"¹⁰³.

Il sistema di identificazione diretta del soggetto extracomunitario disciplinato dalla direttiva 2002/38/Ce risulta, dunque, in parte, diverso da quello previsto dalla direttiva 2000/65/Ce, attuato con il d.lgs. 19 giugno 2002, n. 191 (che ha modificato l'art. 17 ed introdotto l'art. 35-ter del D.p.r. 633/72)¹⁰⁴.

¹⁰² Lo schema di dichiarazione e le altre modalità operative richieste per l'assolvimento degli adempimenti stabiliti da tale regime sono stati fissati dall'Agenzia dell'Entrate con provvedimento direttoriale 8 ottobre 2003.

¹⁰³ Per approfondimenti si rinvia a A.M. MONTI, *La direttiva sul regime iva.*, in *Dir prat trib*, 2003, I, 152 ss

¹⁰⁴ Cfr E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l'iva*, cit. 16571.

6. *Profili critici della nuova disciplina: l'identificazione dei “servizi prestati mediante mezzi elettronici”.*

La direttiva 2002/38 fornisce all'allegato L¹⁰⁵ un'elencazione illustrativa delle operazioni interessate dalla nuova disciplina, nella quale figurano la fornitura di siti *web* e *web-hosting*, di *software* e relativo aggiornamento, di immagini, testi ed informazioni, di musica, film e giochi, l'accesso e la consultazione di banche dati, le prestazioni di insegnamento a distanza. Restano esclusi i servizi prestati *on-line* a titolo gratuito

In considerazione della natura meramente indicativa dell'elenco si è ritenuto che la direttiva trovi applicazione con riguardo a tutte le operazioni realizzate mediante l'utilizzo di mezzi elettronici¹⁰⁶.

Tale impostazione non pare invece essere stata condivisa dall'Agenzia delle Entrate, la quale, richiamando le indicazioni fornite in ambito comunitario dal Comitato Iva, ha ritenuto che un “*servizio prestato tramite mezzi elettronici è, in primo luogo, un servizio fornito attraverso internet o una rete elettronica, ossia un servizio la cui fornitura è per natura strettamente dipendente dalla tecnologia dell'informazione (ossia, il servizio è essenzialmente automatico, comporta un minimo di intervento umano e non può funzionare senza che disponibile la tecnologia dell'informazione*”)¹⁰⁷.

Alla luce di tale definizione, si è ritenuto che il servizio di intermediazione nella cessione di omaggi floreali svolto mediante

¹⁰⁵ Elenco, ora previsto, dall'allegato II della direttiva 2006/112/Ce.

¹⁰⁶ V. FICARI, *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, cit. 889; forse anche AF trova altra dottrina.

internet non rientri tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici e, di conseguenza, non sia assoggettabile al regime iva previsto per tali operazioni. Ciò in quanto, ad avviso dell'amministrazione finanziaria, il servizio di intermediazione in questione consiste in una prestazione che si fonda su un sostanziale intervento umano, in cui l'uso di internet quale mezzo di comunicazione è equiparabile all'uso di un telefono o di un fax e, dunque, non incide sull'applicazione del regime ordinario dell'iva.

Va da sé che, in assenza di una definizione da parte del legislatore comunitario, resta comunque aperto a tutt'oggi il problema di identificare le attività rientranti nella nozione di “*servizi prestati mediante mezzi elettronici*”.

In tal senso, si è osservato come la direttiva abbia disatteso il fondamentale problema che si è posto *ab initio* con riguardo al commercio elettronico, ossia quello della prevalenza dell'operazione ovvero del mezzo mediante il quale l'operazione viene realizzata e dell'influenza o meno dei mezzi informatici rispetto a quelli tradizionali¹⁰⁸.

A tal fine non pare utile un confronto con la nozione di “*servizi della società dell'informazione*” prevista dal citato d.l.vo 9 aprile 2003 n. 70 sul regime giuridico del commercio elettronico, tenuto conto delle diverse finalità che hanno ispirato i due interventi legislativi comunitari, nonché della espressa esclusione della materia

¹⁰⁷ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 133 del 15 novembre 2004.

¹⁰⁸ P.ADONNINO, *L'attuazione nell'ordinamento italiano della direttiva 2002/38/CE...cit.*, 817.

tributaria dal campo di applicazione del medesimo decreto legislativo¹⁰⁹.

Nell'attuale quadro normativo, altrettanto problematica risulta la distinzione dei servizi resi mediante mezzi elettronici dai servizi di telecomunicazione, ai quali non risulta applicabile il regime speciale introdotto dalla direttiva 2002/38 e per i quali è stato previsto dalla stessa direttiva un criterio di territorialità in parte diverso, che dà rilevanza, oltre al luogo di residenza/domicilio del consumatore, anche a quello di effettiva utilizzazione del servizio[art.9, par. 4 della Sesta direttiva e art. 7, comma 4, lett. *d*) e *f-quater*) del d.p.r. 633/72].

6.1.l'inquadramento unitario delle transazioni telematiche tra le prestazioni servizi.

Un ulteriore profilo critico della disciplina introdotta direttiva 2002/38/CE discende dalla qualificazione, da parte delle norma comunitaria, delle operazioni rese attraverso mezzi elettronici quali prestazioni di servizi.

¹⁰⁹ Ai sensi dell'art. 1, comma2, lett. a) del d.lvo n. 70/2003, non rientrano nel campo di applicazione del decreto "*...i rapporti fra contribuente e amministrazione finanziaria connessi con l'applicazione, anche tramite concessionari, delle disposizioni in materia di tributi nonché la regolamentazione degli aspetti tributari dei servizi della società dell'informazione ed in particolare del commercio elettronico*".

Cfr R. RINALDI, "*I servizi informatici tra principi generali d'imposizione e regime speciale*", in AA.VV. "*Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, 2003, 226ss, che evidenzia – tra l'altro - come i giochi d'azzardo siano esclusi dal campo di applicazione della direttiva 2000/31, mentre sono inclusi nell'elenco di cui allegato L della direttiva 2002/38.

Già prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 273/2003, in dottrina erano state messe in luce le possibili distorsioni derivanti dalla considerazione unitaria delle attività di commercio di elettronico tra le prestazioni di servizi, a prescindere dall'attività oggetto della stesse¹¹⁰. Si era in particolare osservato come tale qualificazione unitaria avrebbe potuto condurre al risultato di sottoporre a trattamenti fiscali differenziati operazioni tra di loro simili¹¹¹, come effettivamente si è verificato nelle prime applicazioni da parte della finanza. In una prima risoluzione del 2000, l'amministrazione ha infatti negato ai comunicati stampa inviati in forma elettronica l'applicazione dell'aliquota agevolata prevista per la corrispondente cessione di dispacci su supporto cartaceo¹¹². Tale orientamento interpretativo è stato successivamente confermato relativamente ai periodici resi disponibili attraverso il *web*, ancorché in tutto corrispondenti alle edizioni distribuite mediante il supporto cartaceo¹¹³.

A risultati interpretativi opposti, nel senso di un possibile inquadramento delle attività di commercio elettronico tra le cessioni di beni anziché tra le prestazioni di servizi, pare invece condurre la normativa nazionale ed, in particolare, l'art. 2 del d.p.r. 633/72 che -

¹¹⁰ E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, cit., 599; G. MELIS, *Osservazioni a margine della proposta di modifica della VI direttiva Cee...cit.*, 723; B. SANTACROCE, *Il commercio elettronico e la fiscalità indiretta*, in AA.VV., *E-commerce e fisco*, Milano, 2001, 214; A.DE LUCA ALBERTO – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi*, 2004, 1595.

¹¹¹ E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, cit., 599.

¹¹² Ris. Min., n. 14/E del 14 febbraio 2000.

¹¹³ Ris. Min. n. 186/E del 30 settembre 2003.

come è noto - prevede una definizione molto ampia di cessioni di beni (“*beni di ogni genere e specie*”) al cui interno possono rientrare anche i trasferimenti di beni non materiali, effettuati mediante l’utilizzo di strumenti informatici.

Tale impostazione non pare tuttavia conforme all’ordinamento comunitario, tenuto conto che l’art. 5 della Sesta direttiva¹¹⁴ considera quali cessioni di beni soltanto quelli che hanno ad oggetto beni materiali ed il successivo art. 6 include le cessioni di beni immateriali tra le prestazioni di servizi¹¹⁵.

Le normativa comunitaria pare dunque escludere una possibile qualificazione delle attività di commercio elettronico come cessioni di beni¹¹⁶.

Va inoltre evidenziato come nel campo di applicazione della nuova normativa figurino – per espressa previsione - i servizi prestati *on-line* a titolo oneroso (considerando n. 2): ciò non dovrebbe tuttavia comportare l’irrilevanza ai fini impositivi delle prestazioni rese a titolo gratuito, dovendo trovare applicazione, anche per tali operazioni, i principi generali dell’imposta (in particolare l’art. 6 della Sesta direttiva) che ne prevedono l’assimilazione – a certe condizioni

¹¹⁴ Norma ora prevista dall’art. 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/Ce.

¹¹⁵ Norma ora prevista dall’art. 25, lett. a) della direttiva 2006/112/Ce.

¹¹⁶ In tal senso anche R. MICELI, *La territorialità iva nelle operazioni telematiche, cit.*, 599, secondo cui sarebbe risultato opportuno che nel recepimento della direttiva 2002/38 si fosse inserita una nozione di “prestazione di servizi rese tramite i mezzi elettronici”, oppure si fosse precisata l’espressione beni immateriali, in modo da escludere le ipotesi di transazioni effettuate attraverso il commercio elettronico diretto.

e con facoltà di deroga da parte degli Stati membri - alle operazioni a titolo oneroso¹¹⁷.

6.2. Le aliquote applicabili, il diritto alle esenzioni e le modalità di controllo del regime speciale.

Di particolare rilievo risulta la disposizione prevista dall'art.12, par. 3, u.cpv. della Sesta direttiva [introdotto dall'art.1, punto 2) della direttiva 2002/38¹¹⁸] 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 giustificazione¹¹⁹ - tra i diversi mezzi di realizzazione di una medesima attività.

Nel dare attuazione alla norma comunitaria il legislatore nazionale ha tuttavia inserito tale divieto esclusivamente nella disciplina del regime speciale di cui al predetto art.74-*quinquies*¹²⁰.

¹¹⁷ Di diverso avviso pare E. PULLINO, *op.cit.*, 16575.

¹¹⁸ Norma confluita all'art. 98, paragrafo 2 cpv, della direttiva 2006/112/Ce.

¹¹⁹ Cfr. E. PULLINO, *op.cit.*, 16559, secondo cui «...la scelta di ricorrere all'aliquota ordinaria per le forniture virtuali di beni che nel mondo fisico godono di un'aliquota Iva agevolata, anche se dovuta per motivi di equità e di omogeneità con tutto il settore dei servizi, appare in contrasto con l'identità sostanziale che dovrebbe esistere tra attività di impresa tradizionale e attività condotte on-line.»

¹²⁰ Ai sensi dell'art. 74-*quinquies*, comma 6, lett. c) del d.p.r. 633/72 l'operatore extracomunitario che si avvale di tale regime è tenuto ad imputare l'iva sul prezzo di vendita dei

Si profila così un possibile un contrasto con la direttiva della 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)”¹²¹ e, dunque, a tutti i servizi prestati tramite mezzi elettronici, indipendentemente dalla localizzazione del prestatore e dall’utilizzo del regime speciale.

Inoltre, nell’ipotesi in cui 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 direttiva¹²² e dell’art. 10 D.p.r. 633) si pone la questione della spettanza del diritto all’esonero.

A tal riguardo, appare preferibile la soluzione che riconosce il diritto all’esonero, assegnando la prevalenza alla norma di cui all’art.13 della Sesta direttiva rispetto a quella dettata dall’art.12, par.3, ultima parte, aggiunto dalla direttiva 2002/38, 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

servizi resi, applicando “...le aliquote ordinarie...[dello]...Stato membro di domicilio o residenza dei committenti”.

¹²¹ Tali servizi sono ora previsti dall’art. 56, paragrafo 1, lett. k) della direttiva 2006/112/Ce.

¹²² L’esonero a favore delle suddette prestazioni è ora prevista, rispettivamente, dagli art. 132 e 135 della direttiva 2006/112/Ce.

applicazione dell'art.13 dovrebbero continuare a godere dell'esenzione, ancorché prestate attraverso strumenti informatici.

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 (utilizzo o meno delle nuove tecnologie).

Nel caso di effettuazione di operazioni esenti, particolarmente problematica potrebbe risultare l'applicazione del regime speciale di cui art. 26 *quater* della Sesta direttiva¹²³, in ragione innanzitutto delle concrete difficoltà da parte dell'operatore extracomunitario nel venire a conoscenza di tutte le ipotesi di esenzione previste nei diversi Stati membri di consumo. Altro ostacolo potrebbe senza dubbio essere rappresentato dalla interpretazione restrittiva seguita dall'amministrazione finanziaria secondo cui alle transazioni effettuate mediante l'utilizzo del regime si applica sempre e solo l'aliquota ordinaria dello Stato di consumo¹²⁴.

Altra profilo critico messo in luce in dottrina¹²⁵ riguardo al regime speciale introdotto dalla direttiva attiene alla esatta identificazione da parte del fornitore extracomunitario dello Stato di residenza del consumatore, ovvero alla corretta qualificazione dell'operazione da parte dello stesso, elementi che – come evidenziato in precedenza - rilevano ai fini della determinazione della misura del prelievo gravante sull'attività di *e-commerce*.

¹²³ Regime ora previsto dalle disposizione di cui al Titolo XII (*regimi speciali*), capo 6 (comprendente gli artt. 357 – 369) della direttiva 2006/112/Ce.

¹²⁴ Agenzia delle Entrate, provvedimento direttoriale 8 ottobre 2003, p.3.

¹²⁵ E. PULLINO, *cit.*, 16564

Non pare, infatti, che nell'attuale sistema normativo l'operatore extracomunitario identificato in uno degli Stati membri, sia posto in condizione di poter verificare se il consumatore abbia volutamente o erroneamente indicato il domicilio in uno Stato diverso da quello di appartenenza ovvero abbia dichiarato come esente un'operazione priva dei prescritti requisiti. Tali violazioni possono tuttavia emergere solo in sede di effettuazione dei successivi controlli da parte delle amministrazioni degli Stati membri, secondo le specifiche procedure previste dal regolamento del Consiglio 7 ottobre 2003, n. 2003/1798/CE, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto¹²⁶.

6.3.1 servizi elettronici intracomunitari.

Come si è già avuto modo di evidenziare, la direttiva 2002/38/CE ha introdotto per i servizi elettronici il criterio generale di territorialità collegato al *luogo del destinatario finale del servizio*, ossia al paese in cui questi abbia fissato la sede della propria attività economica, un centro stabile di attività o, in mancanza, il domicilio o la residenza [nuovo art. 9, par.e), ultimo trattino della Sesta direttiva].

Tale regola non opera, tuttavia, con riguardo ai servizi elettronici "intracomunitari", che siano resi da un soggetto passivo nei confronti di consumatori residenti in un diverso Stato membro, per i quali trova applicazione il diverso criterio fondato sul luogo della sede del prestatore.

¹²⁶ V. MASTROIACOVO, *Il controllo, l'accertamento e la riscossione dei crediti tributari derivanti da transazioni telematiche*, in Riv.dir.trib., 2003, IV, 23

Tale scelta del legislatore comunitario è stata criticata da una parte della dottrina, che ne ha messo in luce i risvolti negativi sotto il profilo della distorsione alla concorrenza delle imprese¹²⁷.

Si è al riguardo evidenziato come i soggetti che prestano servizi tramite mezzi elettronici possano facilmente spostare la sede della propria attività nello stato membro in cui l'aliquota iva risulta più conveniente.

Nel caso del commercio elettronico diretto il suddetto spostamento risulta essere agevolato sia dalla smaterializzazione dei beni scambiati sia dall'utilizzo di tecnologie idonee di per sé a costituire una stabile organizzazione dell'impresa.

Si è così osservato, infatti, come sia sufficiente che un soggetto installi un *server* nello stato membro in cui è vigente l'aliquota iva più bassa, in modo tale da costituire in tale territorio una stabile organizzazione, per applicare ai servizi resi ai consumatori degli altri stati membri l'aliquota più vantaggiosa del primo paese.

7. Il commercio elettronico c.d. indiretto.

Nel sistema dell'iva, il commercio elettronico c.d. indiretto non dà luogo a particolari problemi applicativi: tali transazioni concludendosi sempre con la consegna fisica del bene acquistato *on-line*, vengono assimilate alle “vendite a distanza” di beni materiali¹²⁸.

¹²⁷ Cfr A.DE LUCA ALBERTO – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in Dialoghi, 2004, 1595 ss.

¹²⁸ Questa impostazione è stata confermata, secondo quanto ricorda L. DELL'ANESE, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico...cit.*, 247 ss, anche dal Secit, nella relazione del 18 aprile 2000 “*Studio-indagine sulle*

La disciplina iva, comunitaria e nazionale, dedicata alle suddette operazioni risulta piuttosto articolata: ciò in quanto, il luogo di effettuazione delle vendite a distanza, rilevante ai fini dell'imponibilità delle stesse, è destinato a variare a seconda dei soggetti coinvolti, del luogo di provenienza e destinazione dei beni ceduti.

Nell'ipotesi in cui la cessione conclusa *on-line* intercorra tra soggetti passivi residenti in diversi Stati membri, con spedizione del bene dal paese del fornitore a quello dell'acquirente, l'operazione rientra nel regime degli acquisti intracomunitari di beni (art. 38 del d.l. 30 agosto 1993 n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427)¹²⁹.

L'operazione viene pertanto effettuata senza applicazione dell'imposta da parte del venditore, spettando all'acquirente l'adempimento degli obblighi formali e sostanziali previsti dalla disciplina degli acquisti intracomunitari secondo il meccanismo del c.d. "*reverse charge*", con applicazione dell'aliquota iva vigente nel paese di destinazione del bene¹³⁰.

prospettive di evoluzione del commercio via internet al fine di approfondire le conoscenze delle consistenti potenzialità di evasione dell'Iva e degli altri tributi che il fenomeno presenta", leggibile in www.finanze.it/secit/xindex.htm. Analoga posizione è stata espressa, a livello comunitario, dalla Commissione europea nella relazione alla proposta di direttiva del 7 luglio 2000 in materia di via applicabile ai servizi prestati mezzi elettronici.

¹²⁹ Cfr. P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in AAVV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. UCKMAR), Padova, 2005, 1000 ss.

¹³⁰ Tale meccanismo disciplinato, per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari, dagli artt. 46 e 47 del citato d.l. 331 del 1993, prevede che il cessionario o il committente, una volta ricevuta la fattura emessa dal fornitore estero, debba procedere all'integrazione della stessa con l'indicazione degli elementi necessari alla determinazione della base imponibile e dell'imposta,

Più complessa risulta la disciplina normativa nella diversa ipotesi di vendite effettuate da un soggetto passivo comunitario nei confronti di un consumatore residente in un altro Stato membro, con spedizione del bene dal paese del fornitore a quello dell'acquirente.

Tali operazioni, infatti, possono essere assoggettate ad imposta nel Paese del consumatore finale o in quello del fornitore, a seconda del superamento o meno di una certa soglia monetaria di scambi.

Le suddetta tipologia di vendite ha dato luogo in passato a taluni problemi interpretativi, in ragione soprattutto della diversa formulazione della norma nazionale rispetto a quella comunitaria di riferimento.

Muovendo dall'esame delle fonti sovraordinate, l'art. 33 della direttiva 2006/112/Ce (nel quale è confluito l'art. 28-ter, parte B, paragrafo 1, della Sesta direttiva) prevede che *“è considerato luogo di cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per conto di questi, a partire da uno Stato membro diverso da quello d'arrivo della spedizione o del trasporto il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente”*.

La suddetta norma introduce, dunque, una deroga al principio generale della disciplina iva, secondo il quale le cessioni ai consumatori privati sono assoggettate ad iva nel Paese del cedente¹³¹.

calcolata secondo le aliquote vigenti in Italia, quale Paese di destinazione finale dei beni. La fattura, così integrata, deve essere successivamente, nei termini previsti, oggetto di registrazione sia nel registro delle fatture emesse sia in quello degli acquisti.

¹³¹ La suddetta deroga opera qualora si verificano i seguenti presupposti previsti dal nuovo art. 33 della direttiva 112/2006: 1)“...la cessione di beni è effettuata nei confronti di un

Tale deroga non opera, tuttavia, qualora il volume delle vendite non abbia superato nel corso dell'anno solare una data soglia monetaria¹³². In tali casi, infatti, la norma comunitaria prevede l'assolvimento dell'imposta nel Paese del cedente (art. 34, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/Ce¹³³).

Agli operatori economici è comunque riconosciuto il diritto di optare per il regime di tassazione nel Paese di destinazione dei beni, a prescindere dal superamento delle soglie monetarie previste (art. 34, paragrafo 4, della direttiva 112/2006¹³⁴, che demanda agli stati membri la definizione delle modalità di esercizio di tale opzione, che deve comunque abbracciare un periodo di due anni civili)¹³⁵.

La *ratio* ispiratrice della deroga al principio generale di territorialità introdotta dalla norma è stata individuata, da alcuni, nell'esigenza pratica di assicurare un gettito allo stato membro di destinazione del bene, qualora nel suo territorio si verificassero

soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non siano soggetti ad iva in virtù dell'art. 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non è soggetto passivo"; 2) "...i beni ceduti sono diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto ...".

¹³² L'importo previsto è pari a 100.000 EUR, ma la norma consente, a discrezione del Paese del consumatore, di ridurre tale soglia attraverso l'applicazione di un limite in "entrata" pari a 35.000 EUR, finalizzato ad evitare "serie distorsioni delle condizioni della concorrenza. Cfr, sul punto, M. DEL FABRO – A. SPOLLERO, *Iva: la disciplina delle "vendite a distanza" dopo il recente intervento legislativo, cit.*, 5188.

¹³³ Norma in origine prevista dall'art. 28-ter, parte B, paragrafo 2, della Sesta direttiva.

¹³⁴ Norma in origine prevista dall'art. 28-ter, parte B, paragrafo 3, della Sesta direttiva.

¹³⁵ La rilevanza dell'operazione nello Stato membro di residenza dell'acquirente obbliga il venditore a nominare un proprio rappresentante fiscale in detto Stato ovvero procedere alla cosiddetta "identificazione diretta" al fine di provvedere alla liquidazione dell'imposta e porre in essere gli obblighi formali prescritti.

vendite per importi significativi¹³⁶. Altri, invece, hanno correlato la scelta legislativa di assoggettare l'operazione ad imposta nel Paese del consumatore finale allo scopo di evitare le distorsioni alla concorrenza provocate dalle differenze tuttora esistenti tra le aliquote Iva vigenti nei diversi Stati membri¹³⁷.

Dall'analisi della disposizione comunitaria emerge che ciò che caratterizza tale tipologia di vendite è la contestuale presenza di due distinti requisiti: *a)* il primo, di carattere soggettivo, relativo alla circostanza che gli acquirenti sono siano dei "consumatori" non soggetti passivi d'imposta; *b)* il secondo, di carattere oggettivo, connesso alle modalità di consegna del bene, che deve essere effettuata tramite trasporto o spedizione direttamente dal fornitore o da terzi per suo conto.

Le norme comunitarie esaminate sono state recepite nel nostro ordinamento dagli art. 40 ("Territorialità delle operazioni intracomunitarie"), comma 3, e 41 ("Cessioni intracomunitarie non imponibili"), comma 1, lettera *b)*, del d.l. n. 331 del 1993, che

¹³⁶ In tal senso C. CASINOVI – R. LUPI, *Le vendite a distanza: rapporti tra norma interna e norma comunitaria*, in Dialoghi di diritto tributario, 2005, 154, i quali tuttavia osservano che l'evoluzione del diritto comunitario con riferimento all'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, la relativa tendenza a rendere rilevanti le operazioni nel luogo in cui risiede il destinatario portino a trovare *"la giustificazione dell'istituto delle vendite a distanza, non più in una deroga motivata da esigenze pratiche, ma nella necessità di assicurare la tassazione nel luogo effettivo di consumo della merce, e quindi di dare attuazione ad uno dei principi strutturali di un tributo sui consumi cioè appunto la tassazione con aliquota dello stato in cui avviene il consumo ed a beneficio delle finanze di quest'ultimo"*

¹³⁷ In tal senso, M. DEL FABRO – A. SPOLLERO, *Iva: la disciplina delle "vendite a distanza" dopo il recente intervento legislativo*, in Il fisco, 2005, 5186.

prevedono il versamento dell'imposta nello stato membro di destinazione dei beni in presenza di determinati requisiti.

In particolare, con riguardo alle vendite a distanza di beni trasportati in un altro stato membro, il succitato art. 41 richiede che: 1) la cessione sia effettuata "*in base a cataloghi, per corrispondenza e simili*"; 2) i cessionari non siano tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari; 3) il trasporto dei beni nello stato membro di destinazione sia effettuato "*dal cedente o per suo conto*" da terzi.

Al verificarsi dei predetti requisiti, le operazioni sono considerate cessioni non imponibili in Italia (e, di conseguenza, sono assoggettate ad iva nel Paese di destinazione) qualora - nell'anno solare precedente e in quello in corso - l'ammontare complessivo delle vendite effettuate nello Stato membro di destinazione superi il limite di 79.534,36 euro o l'eventuale minore importo stabilito dal medesimo Stato membro [art. 41, comma 1, lettera *b*), terzo periodo d.l. 331/93].

Diversamente, nell'ipotesi in cui tale limite non venga superato, le operazioni si considerano effettuate nel territorio dello stato e sono dunque ivi imponibili: ciò comporta l'applicazione alle vendite a distanza dell'aliquota vigente in Italia, ancorché i beni siano destinati ad essere consumati in un altro stato membro^{138 139}.

¹³⁸ Conformemente al disposto comunitario, la normativa nazionale riconosce ai soggetti passivi la possibilità di optare per il regime di tassazione nel Paese dell'acquirente, anche qualora non si siano superati i limiti sopra evidenziati: l'opzione, vincolante per un triennio, deve essere esercitata nella dichiarazione Iva relativa al primo anno solare in cui, pur non superando gli importi previsti, si è assolta l'imposta nello Stato membro di destinazione (art. 41, comma 1, lettera *b*), terzo periodo d.l. 331/93).

¹³⁹ Una disciplina analoga è dettata dall'art. 40, comma 3, del d.l. 331/93 con riguardo alle vendite a distanza di beni spediti in Italia da un altro stato membro. Tale norma statuisce, infatti,

Dal confronto della norma comunitaria con quella interna, emerge con evidenza come il legislatore nazionale abbia dato un contenuto più specifico al precetto posto dal citato art. 33 della direttiva 112/2006, attraverso l'inserimento di particolari modalità di formalizzazione dell'ordine di acquisto ("*cataloghi, corrispondenza e simili*"), tipiche del contratto di vendita a distanza, non previste nella fonte comunitaria.

Infatti, ciò che essenzialmente qualifica le "vendite a distanza" nella disciplina comunitaria è la circostanza che il trasporto della merce sia effettuato direttamente dal fornitore o per suo conto nei confronti di un acquirente che opera come "privato consumatore"; viceversa, nessun rilievo viene dato dalla norma comunitaria al mezzo tecnologico utilizzato per la conclusione del contratto.

La diversa formulazione letterale della norma nazionale di recepimento può, invece, indurre a ritenere che si debbano tassare nello Stato membro dell'acquirente solo quelle transazioni per le quali l'ordine di acquisto si sia perfezionato attraverso mezzi quali cataloghi, corrispondenza, telefono o *Internet*, che non contemplano la presenza fisica del cliente presso gli stabilimenti o gli spazi espositivi del cedente.

che le cessioni realizzate "*in base a cataloghi, per corrispondenza e simili*" di beni "*spediti o trasportati in Italia dal cedente o per suo conto da altro stato membro*" nei confronti di "*persone fisiche non soggetti passivi d'imposta, ovvero cessionari che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari*", si considerano effettuate nel territorio dello stato e sono, dunque, ivi assoggettati ad imposta. Nell'ipotesi in cui l'ammontare delle cessioni così poste in essere non sia superiore, nell'anno in corso o nell'anno solare precedente, all'ammontare di 27.888, 67, tali operazioni sono assoggettate ad iva nello stato di provenienza, salvo che il cedente non abbia optato per l'applicazione dell'imposta in Italia.

Sulla correttezza di tale interpretazione, frutto della dicotomia tra la norma nazionale e quella comunitaria, già non condivisa dall'amministrazione finanziaria¹⁴⁰ è intervenuto il legislatore, il quale ha chiarito in via definitiva l'esatta portata della disciplina nazionale delle vendite a distanza.

L'art. 11-*quater* della legge 14 maggio 2005, n. 80, con una norma di interpretazione autentica, dispone che la disciplina nazionale di recepimento della direttiva comunitaria, nella parte in cui richiama le *"cessioni in base a cataloghi per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro"*, non intende elevare tale modalità di vendita a requisito indefettibile delle *"vendite a distanza"*, che, di converso, si caratterizzano per il fatto di avvenire con *"trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto"*.

In dottrina, non è mancato chi ha osservato come l'intervento legislativo, pur delineando un quadro interpretativo corrispondente alla formulazione letterale della comunitaria di riferimento, non sia perfettamente rispondente all'obiettivo perseguito dal legislatore europeo di limitare gli acquisti di beni di consumo attraverso mezzi quali il telefono, *Internet*, o cataloghi, al fine di poter approfittare delle differenze di aliquote Iva¹⁴¹.

¹⁴⁰ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 39/E del 31 marzo 2005 e n. 20/E del 13 giugno 2006.

¹⁴¹ Così, M. DEL FABRO – A. SPOLLERO, *Iva: la disciplina delle "vendite a distanza" dopo il recente intervento legislativo*, in *Il fisco*, 2005, 5188.

Le vendite a distanza di beni materiali sono soggette ad una diversa disciplina nell'ulteriore ipotesi in cui beni acquistati *on-line* provengano da un paese non appartenente all'Unione e siano immessi in libera pratica all'interno del territorio nazionale.

In tale caso, l'operazione configura ai fini dell'iva una importazione ed è pertanto soggetta ad imposta, indipendentemente dalla qualifica dell'acquirente, sia esso un soggetto passivo o un consumatore finale (art. 67 del d.p.r. 633/1972).

In quest'ultimo caso, l'operazione sarà soggetta anche al pagamento dei diritti doganali eventualmente previsti per l'immissione in libera pratica del bene importato¹⁴².

8. La fatturazione elettronica.

Nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, come si è già avuto modo di evidenziare, ogni transazione rientrante nel campo di applicazione del tributo viene formalizzata attraverso l'emissione e la conservazione di un documento cartaceo, la fattura.¹⁴³

Con la diffusione del commercio elettronico si è fatta particolarmente sentire l'esigenza di adeguare gli obblighi

¹⁴² Cfr gli artt. 201 ss del regolamento del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913 che istituisce il "*codice doganale comunitario*".

¹⁴³ Tale documento riveste, dunque, un ruolo centrale nell'iva, atteso che esso contiene le informazioni relative al regime applicabile e permette alle Amministrazioni fiscali di effettuare le proprie verifiche.

documentali e formali previsti dalla normativa vigente alle esigenze di speditezza e di semplificazione richieste dalla *new economy*¹⁴⁴.

In tale direzione si è mossa, con specifico riguardo alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, la Commissione europea, avviando fin dal 1997 uno studio sui requisiti legali e tecnici necessari per la fatturazione e la registrazione telematica delle operazioni iva¹⁴⁵.

¹⁴⁴ A livello nazionale, un primo tentativo di intervento in tale settore va senza dubbio individuato nel decreto "collegato" alla legge finanziaria per il 2000 (art. 101 della legge 342 del 2000), con il quale era stata conferita al Governo la delega – cui non è mai stata data attuazione – per la semplificazione degli adempimenti connessi alle transazioni telematiche (tra cui rientrava anche la previsione di ipotesi in cui veniva meno l'obbligatorietà dell'emissione della fattura).

¹⁴⁵ Secondo quanto ricorda E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l'iva*, cit., 16585 la spinta primaria alla predisposizione di una riforma del settore ha avuto luogo nel corso della seconda fase dell'iniziativa della Commissione Europea COM (97) 618 del 24 novembre 1997, denominata SLIM (Semplificazione Legislativa per il Mercato Interno), nella quale si è preso atto che, pure in un contesto in cui le regole afferenti la fatturazione nei vari stati erano poco numerose, le stesse si erano rivelate tuttavia inadeguate all'evoluzione tecnologica ed all'espansione commerciale. A seguito dell'approvazione delle conclusioni da parte della Commissione Europea in data 27 novembre 1997, si è espresso l'impegno a studiare le indicazioni necessarie alla fatturazione ai fini Iva e a stabilire i requisiti normativi e tecnici in materia di fatturazione telematica. In tal senso, le conclusioni del Consiglio Ecofin del giugno 1998 sottolineavano la necessità che lo sviluppo del commercio elettronico fosse accompagnato da un quadro normativo più snello atto a regolare l'uso della fatturazione elettronica, pur salvaguardando le necessità di controllo delle Amministrazioni finanziarie nazionali. A fine dicembre 1998 la Commissione ha affidato alla PriceWaterhouse&Coopers uno studio circa le normative interne in materia di fatturazione, al fine di monitorare le singole condizioni nazionali imposte, con peculiare interesse per le procedure di autofatturazione e fatturazione elettronica e, quindi, a valutare l'opportunità di dare corso ad un'opera di armonizzazione e modernizzazione legislativa sopranazionale. La relazione finale su tale studio, presentata alla Commissione nell'agosto 1999, ha sottolineato l'esigenza di produrre una incisiva riformulazione del contesto, ponendo come base le esigenze di equilibrio tra le semplificazioni degli obblighi degli operatori e le legittime esigenze delle Amministrazioni in termini di vigilanza fiscale. In ragione di ciò, è stato proposto un intervento

I lavori dell'istituzione europea hanno portato all'approvazione nel dicembre del 2001 della direttiva 2001/115/Ce, con la quale sono state introdotte alcune modifiche alla Sesta direttiva iva, al fine di semplificare, aggiornare ed armonizzare le modalità di fatturazione.

In particolare, con la suddetta direttiva il legislatore comunitario si è posto, tra gli altri, l'obiettivo di armonizzare per tutti gli stati membri le indicazioni da inserire nella compilazione delle fatture, nonché la fissazione di modalità comuni per la fatturazione elettronica e la conseguente archiviazione informatica delle fatture.

A tal fine, la direttiva oltre a prevedere un modello unitario di fattura europea, ha riconosciuto ai soggetti passivi la facoltà di trasmissione ed archiviazione elettronica delle fatture, in presenza di determinati requisiti.

Sotto tale profilo, la direttiva richiede che, in caso di trasmissione e archiviazione elettronica delle fatture, siano garantite l'autenticità della loro origine, l'integrità del documento e del suo contenuto.

Al fine di assicurare il rispetto di tali requisiti, la norma comunitaria prescrive che le fatture siano trasmesse con firma elettronica avanzata¹⁴⁶ ovvero, in presenza di date condizioni, attraverso sistemi di trasmissione E.D.I ("*electronic data interchange*")¹⁴⁷.

incentrato sul paragrafo 3 dell'art. 22 della VI Direttiva Iva n. 77/388/CE, concernente gli obblighi di fatturazione.

¹⁴⁶ Ai sensi dell'art.2, punto 2 della direttiva 1999/93/Ce.

¹⁴⁷ Le modalità tecniche ed i requisiti che conferiscono valenza giuridica a detto sistema sono state delineate nella Raccomandazione 1994/820/CE della Commissione.

Con specifico riguardo all'archiviazione elettronica delle fatture, la direttiva prevede che il soggetto passivo possa stabilire il luogo di archiviazione al di fuori del territorio nazionale; agli stati membri è comunque riconosciuto il diritto di esigere la comunicazione del luogo di archiviazione scelto, nonché di prescrivere che l'archiviazione elettronica sia effettuata all'interno del territorio nazionale allorquando questa sia effettuata con mezzi che non garantiscano un accesso completo ai dati.

La norma comunitaria prevede, inoltre, che l'autenticità dell'origine delle fatture, l'integrità del loro contenuto e la loro leggibilità debbano essere garantite durante tutto il periodo di archiviazione, la cui durata è lasciata alla discrezionalità delle norme vigenti nei singoli Paesi.

La direttiva 2001/115/Ce ha trovato attuazione nel nostro ordinamento con il d.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52, che ha sostituito l'art.21 del D.p.r. 633/72, recante le regole sulla fatturazione, ed ha modificato gli artt. 39 e 52 del suddetto decreto riguardanti, rispettivamente, la tenuta e la conservazione dei registri e dei documenti e gli accessi, le ispezioni e le verifiche.

Muovendo dall'esame dell'art. 21, l'innovazione di maggiore rilievo introdotta per effetto modifiche apportate all'art. 21 è senza dubbio rappresentata dalla possibilità di emettere la fattura in formato elettronico.

In dottrina si è osservato come tale possibilità fosse in realtà già ammessa dalla normativa previgente, ancorché l'utilizzo di tale procedura fosse comunque subordinata – in mancanza di una norma

ad hoc che ne consentisse la memorizzazione su supporto elettronico – alla stampa ed alla conservazione del documento cartaceo. Secondo tale opinione, dunque, la vera innovazione introdotta dal citato d.lgs. 52 è rappresentata dal fatto che non sia più necessaria la stampa cartacea del documento¹⁴⁸.

In caso di fatturazione elettronica, conformemente alla disciplina comunitaria, si richiede che l'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto del documento siano rispettivamente garantite mediante l'apposizione su ciascuna fattura del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati che garantiscano i predetti requisiti di autenticità e integrità (art. 21, comma 3, D.p.r. 633/72).

Va peraltro evidenziato che la fattura elettronica, redatta in conformità ai requisiti richiesti dalla suddetta disposizione, acquista l'efficacia delle scrittura privata prevista dall'art. 2702 c.c., in base a quanto previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 82 del 2005 (recante il "*codice dell'amministrazione digitale*").

Si è altresì prevista la possibilità di trasmettere la fattura non solo tramite consegna o spedizione ma anche "*per via elettronica*", ossia mediante posta elettronica, *telex*, *modem*, sistema di trasmissione EDI. La trasmissione elettronica della fattura è, tuttavia, ammessa solo nell'ipotesi in cui il documento informatico non presenti

¹⁴⁸ In tal senso S. CAPOLUPO, *Iva: commercio elettronico, fatturazione elettronica e microfilmatura ottica*, in *Il fisco*, 2004, 2199, il quale osserva come già con il D.M. 30 luglio 1999 n. 340 fosse stato consentito l'adempimento dell'obbligo di cui all'art. 21 del citato d.p.r. 633/72 anche "tramite strumenti informatici, telematici o telex".

macroistruzioni¹⁴⁹ e codici eseguibili¹⁵⁰ e sempre che vi sia il consenso del destinatario.

Quest'ultimo requisito è stato probabilmente previsto al fine di garantire che il destinatario sia in possesso degli strumenti tecnici necessari per ricevere il documento¹⁵¹.

L'emissione della fattura può coincidere con il momento in cui la fattura elettronica viene messa a disposizione del destinatario al quale venga inviata un'*e-mail* contenente un protocollo di comunicazione e un *link* di collegamento al *server* in cui è reperibile la fattura¹⁵².

Con specifico riguardo alle modalità di conservazione dei documenti informatici, l'art. 39, comma 3, del citato D.p.r. n. 633/1972 (come modificato dal d.lgs. 52 del 2004) prevede che "*le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica sono archiviate nella stessa forma*"; diversamente "*le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica*".

¹⁴⁹ Le macroistruzioni sono comandi interni che, al verificarsi di determinati eventi, consentono di aggiornare automaticamente i dati contenuti nel documento.

¹⁵⁰ I codici eseguibili sono istruzioni che, impartite all'elaboratore, comportano la trasformazione del contenuto del documento informatico senza che l'utente se ne accorga.

¹⁵¹ Secondo L. LO SCIALPO – S. SETTEMBRE, *La fattura diventa elettronica*, in *Il fisco*, 2006, 2121, le parti possono, in assoluta autonomia e libertà, determinare il contenuto dell'accordo e pertanto è possibile che tale accordo consista nell'autorizzazione alla trasmissione elettronica a tempo indeterminato fino alla revoca oppure solo per un periodo di tempo limitato.

¹⁵² In tale caso, il destinatario può collegarsi al sito ed effettuare in qualsiasi momento il *download* della fattura stessa.

Per definire esattamente la portata di tale disposizione normativa si è ritenuto necessario fare riferimento al decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 gennaio 2004 recante le *“modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto”*¹⁵³.

Si è infatti osservato come occorra distinguere l'archiviazione, attinente alla pura e semplice conservazione dei dati, dalla specifica procedura di conservazione fissata dal suddetto decreto per i documenti aventi rilevanza fiscale.

In particolare, l'archiviazione consiste in una procedura mediante la quale documenti informatici vengono memorizzati su un supporto di qualsiasi tipo e senza particolari adempimenti, finalizzata a rendere più semplice la gestione dei documenti, in previsione della loro futura conservazione. La conservazione, che presuppone la memorizzazione dei documenti stessi (e risulta, perciò, successiva all'archiviazione) è finalizzata a rendere un documento non deteriorabile nel tempo e quindi sempre disponibile. Tale processo, inoltre, presenta la peculiarità di terminare con l'apposizione della firma elettronica e del riferimento temporale (art. 3, comma 2, del citato D.M. 23 gennaio 2004).

L'archiviazione e la conservazione differiscono tra loro soprattutto da un punto di vista giuridico, poiché solo con la conservazione dei documenti questi possono assumere una funzione

¹⁵³ In tal senso, M. DE MASI, *Iva: nuove modalità di fatturazione. D.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52*, in *Il fisco*, 2004, 3325; Secondo L. LO SCIALPO – S. SETTEMBRE, *La fattura diventa elettronica*, in *Il fisco*, 2006, 2121.

probatoria, opponibile ai terzi e di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Posto dunque che la conservazione dei documenti contabili è finalizzata a consentire ed agevolare il controllo degli stessi, si è ipotizzato che il termine "*archiviazione*" sia stato impropriamente utilizzato dall'art. 39 al posto di "*conservazione*"¹⁵⁴.

Le fatture elettroniche possono, dunque, essere archiviate su qualsiasi supporto idoneo alla memorizzazione osservando gli obblighi prescritti dall'art.3 del citato decreto.

In particolare, si è osservato che possedendo le fatture elettroniche i requisiti richiesti dalle lettere *a)* e *b)* dell'art. 3, sia possibile procedere ai sensi della successiva lettera *d)*, predisponendo le funzioni di ricerca nell'ambito del supporto in cui vengono memorizzate.¹⁵⁵ Il "*processo di conservazione*" si perfeziona, perciò,

¹⁵⁴ Secondo L. LO SCIALPO – S. SETTEMBRE, *La fattura diventa elettronica*, in Il fisco, 2006, 2122.

¹⁵⁵ L'art. 3 del suddetto decreto ("*Obblighi da osservare per i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie*") dispone quanto segue:

1. I documenti informatici rilevanti ai fini tributari:

a) hanno la forma di documenti statici non modificabili;

b) sono emessi, al fine di garantirne l'attestazione della data, l'autenticità e l'integrità, con l'apposizione del riferimento temporale e della sottoscrizione elettronica;

c) sono esibiti secondo le modalità di cui all'art. 6;

d) sono memorizzati su qualsiasi supporto di cui sia garantita la leggibilità nel tempo, purché sia assicurato l'ordine cronologico e non vi sia soluzione di continuità per ciascun periodo d'imposta; inoltre, devono essere consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita Iva, alla data o associazioni logiche di questi ultimi.

2. Il processo di conservazione dei documenti informatici avviene mediante le modalità di memorizzazione previste al comma 1, lettera d), e secondo il procedimento indicato

attraverso *"la sottoscrizione elettronica"* e *"l'apposizione della marca temporale"*: in tal modo la memorizzazione diviene immodificabile, acquistando contemporaneamente una data opponibile a terzi¹⁵⁶.

Non pare, invero, sostenibile l'assunto che l'archiviazione informatica delle fatture elettroniche non consegnate né spedite in copia cartacea, disposta dall'attuale comma 3 dell'art.39 del decreto Iva, possa assolvere agli obblighi di conservazione senza necessità di alcuna altra operazione. Le fatture in argomento sono infatti *"documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie"* e per esse vanno rispettati gli obblighi imposti dal citato art. 3.

Se così non fosse, non vi sarebbe alcuna garanzia per il processo di conservazione e il contribuente potrebbe alterare la documentazione a suo piacimento.

Sulla fatturazione elettronica e, più in generale, sulle modifiche alla disciplina iva introdotte dal d.lgs. n. 52 del 2004 è intervenuta anche l'amministrazione finanziaria¹⁵⁷, la quale ha precisato – per

nell'art. 3 della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001 e termina con la sottoscrizione elettronica e l'apposizione della marca temporale, in luogo del riferimento temporale, sull'insieme dei predetti documenti ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta o le impronte dei documenti o di insiemi di essi da parte del responsabile della conservazione di cui all'art. 5 della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001. Il processo di conservazione è effettuato con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i restanti documenti.

3. La riproduzione dei documenti informatici, su supporto idoneo, avviene secondo le modalità di cui all'art.1, lettere o) e p) della deliberazione dell'AIPA n. 42 del 2001.

¹⁵⁶ L'art. 1 del citato D.M.23 gennaio 2004 definisce, rispettivamente, la marca temporale *"evidenza informatica che consente di rendere opponibile e a terzi un riferimento temporale"* (comma 1, lett. q) e la sottoscrizione elettronica *"apposizione della firma elettronica qualificata"* (comma 2, lett. b).

¹⁵⁷ Agenzia delle Entrate, circolare n. 45/E del 19 ottobre 2005

quanto qui interessa - che se la fattura viene trasmessa e ricevuta in forma elettronica, essa deve essere conservata in tale forma. In tale caso, trovano applicazione gli artt. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e art. 2220 del codice civile e, quindi, le fatture, emesse e trasmesse elettronicamente devono essere conservate in formato elettronico per 10 anni, al pari quindi delle altre scritture obbligatorie.

Nell'ipotesi in cui la fattura sia emessa in forma elettronica, ma consegnata o spedita in formato cartaceo, la stessa può essere conservata in forma elettronica oppure su supporto cartaceo. In tale fattispecie rientra, ad esempio, la fattura elettronica spedita mediante posta elettronica senza però il consenso del destinatario.

Anche nel caso in cui la fattura venga emessa in formato cartaceo è possibile convertire la fattura cartacea in documento informatico e, pertanto, in tal caso, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2004, è ammessa la conservazione elettronica.

In definitiva, la disciplina normativa esaminata fissa dei vincoli solo riguardo alla fattura elettronica trasmessa in forma elettronica che, come evidenziato, deve essere conservata in forma elettronica. Diversamente, con riferimento alla fattura elettronica spedita secondo le tradizionali modalità e la fattura cartacea spedita anch'essa secondo i consueti sistemi oppure per posta elettronica, il contribuente può optare per la conservazione su supporto cartaceo oppure in formato elettronico, previa conversione in documento informatico.

Tuttavia, deve essere rispettato l'obbligo della "*conservazione omogenea*" il quale comporta che: 1) la modalità di conservazione relativamente ad una determinata categoria di documenti per un

periodo d'imposta deve essere la medesima per tutti i documenti rientranti in tale categoria; 2) se il destinatario del documento ha prestato il consenso per ricevere le fatture in formato elettronico da alcuni fornitori, è obbligato a conservare in tale formato tutte le fatture di acquisto e pertanto anche quelle ricevute in formato cartaceo.

Di particolare interesse risulta, infine, la valutazione delle possibili conseguenze nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia predisposto le copie cartacee delle fatture elettroniche.

Posto che nel nuovo testo dell'art. 21 non vi sono riferimenti alla tenuta dei registri obbligatori; si è ritenuto che gli obblighi di registrazione vadano adempiuto secondo le regole generali previste dal d.p.r. 633 e che pertanto vada effettuata l'annotazione delle fatture elettroniche sui libri contabili, pur in mancanza del corrispondente documento cartaceo.

In caso di controlli, secondo quanto disposto dall'art. 6 del D.M. 23 gennaio 2004, il contribuente è tenuto a garantire la leggibilità dei dati fiscali memorizzati e tale obbligo si ritiene sia adempiuto con la mera visualizzazione del *file* o dell'immagine), ancorché ai verificatori sia riconosciuto il potere di richiederne la stampa.

Considerato che la fattura elettronica è predisposta e successivamente conservata rispettando specifici requisiti, dalla lettura sistematica delle norme richiamate, sembrerebbe priva di conseguenze l'eventuale impossibilità di stampare il documento in sede di verifica.

La semplice visualizzazione della fattura elettronica archiviata, permettendo di leggerne i contenuti e di analizzare la descrizione

dell'operazione fatturata, consentirebbe agli organi di controllo di svolgere i riscontri del caso.

Diversamente, qualora per un qualsiasi motivo, non risultasse più accessibile l'archivio informatico, rimarrebbe preclusa anche la visualizzazione della fattura.

In tale eventualità, benché la fattura sia stata annotata sui registri e sia confluita nei documenti contabili, ne risulterebbe di fatto precluso ogni controllo, con conseguente possibile disconoscimento del costo (non documentato) da parte dell'amministrazione finanziaria¹⁵⁸.

¹⁵⁸ In tal senso, M. DE MASI, *Iva: nuove modalità di fatturazione. D.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52*, in *Il fisco*, 2004, 3326, il quale osserva che in relazione alle vendite si potrebbe, invece, parlare di mancata conservazione delle fatture, con le ovvie conseguenze in termini di accertamento dell'imponibile.

BIBLIOGRAFIA

Si occupano, in generale, delle problematiche giuridiche relative al commercio elettronico:

A.SIROTTI GAUDENZI, *Il commercio elettronico nella società dell'informazione*, Napoli, 2003;

AA VV, *Il commercio elettronico : il documento digitale, Internet, la pubblicità on line*, (a cura di) C. VACCÀ, Milano, 1999;

AAVV, *Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione*, (a cura di) E. TOSI, Milano, 2003;

AAVV, *Commercio elettronico e tutela del consumatore*, (a cura di) G. CASSANO, Milano, 2003;

AAVV, *Manuale di commercio elettronico : profili di marketing, giuridici, fiscali*, Milano, 2000;

C. DI COCCO, *Manuale di diritto dell'informatica e delle nuove tecnologie*, Bologna, 2002;

C. ROSSELLO, *Commercio elettronico : la governance di internet tra diritto statale, autodisciplina, soft law e lex mercatoria*, Milano, 2006,

AAVV, *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, (a cura di) C.ROSSELLO, G. FINOCCHIARO, E. TOSI) Torino, 2003;

F. DELFINI, *Contratto telematico e commercio elettronico*, Milano, 2002;

F. DELFINI, *Il commercio elettronico*, Padova, 2004;

F. SARZANA, *I contratti di internet e del commercio elettronico*, Milano, 2001;

G. CARRELLA – C. TRIBERTI, *E-commerce tra mercato e diritto : l'impatto nel mondo economico e la regolamentazione giuridica del commercio elettronico : commento alla direttiva CE 31/2000 /CE*, Milano, 2001;

G. PASCUZZI, *Diritto e tecnologie evolute del commercio elettronico*, Padova, 2004;

GARY P. SCHNEIDER, JAMES T. PERRY, *Commercio elettronico*, ed. italiana a cura di D. Sciuto, Milano, 2000;

L. MANNA, *La disciplina del commercio elettronico*, Padova, 2005;

M. ATELLI, *La disciplina del commercio elettronico e delle altre forme di contrattazione a distanza*, Torino, 2001;

S. MAZZOCCHI, *Il commercio elettronico : aspetti legali e fiscali*, Rimini : Maggioli, 2001

U. DRAETTA, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Milano, 2005;

V RIZZO, *Documento informatico, firma digitale e commercio elettronico*, Napoli, 2000;

Studi dedicati alle implicazioni fiscali del commercio elettronico:

A.NUZZOLO – G. TOSCHI, *Le implicazioni di politica fiscale e di controllo del commercio elettronico*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2000, 719 ss;

AAVV, *Commercio elettronico e fisco*, (a cura di) M.A. Galeotti Flori, (Relazioni presentate al Convegno tenuto a Firenze nel 2000-Fondazione CESIFIN Alberto Predieri, Torino, 2002);

AAVV, *Economia digitale : aspetti civilistici e fiscali*, (a cura di) F. Tesauro- N. Canessa, Assago, 2002;

AAVV, *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, (a cura di) V. FICARI, Torino, 2004;

BJORN WESTBERG, *Cross-border taxation of e-commerce*, Amsterdam, International Bureau of fiscal documentation, 2002;

C. E. MCLURE JR.- G. CORABI, *L'imposizione fiscale sul commercio elettronico : obiettivi economici, restrizioni di tipo tecnologico e riflessioni di diritto tributario*, Milano, 1999;

C. GARBARINI, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2000, 1205 ss;

C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir.prat.trib.*, 1999, I, 1407 ss;

DOERNBERG – HINNEKENS, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999;

E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv.dir.trib.*, 1999, I, 595;

G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico : profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001;

G. CORABI, *Il commercio elettronico e la crisi della fiscalità internazionale*, Assago, 2000;

G. CORASANITI, *Profili fiscali del commercio elettronico*, AAVV, *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, (a cura di C.ROSSELLO, G. FINOCCHIARO, E. TOSI) Torino, 2003, 445 ss;

M PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003;

M TIDONA, *I pagamenti elettronici in internet : la circolazione elettronica della ricchezza, gli aspetti fiscali delle transazioni in rete*, Rimini, 2001;

M.GIORGI, *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000*, in *Dir.prat.trib.*, I, 264;

O.E.C.D. – Committee for Fiscal Affairs “*Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*”, Turku, 18 november 1997, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 3 ss;

O.E.C.D., *The application on the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on article 5* (ottobre 1999);

O.E.C.D., “*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*” (03.03.2000);

O.E.C.D., “*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*” (22.12.2000);

P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet : aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 2001;

P. VALENTE-F. ROCCATAGLIA, *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 2001;

P.ADONNINO, *Internet* (diritto tributario), Enc.treccani, agg. 2004;

R.RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio elettronico: attualità e prospettive*, Torino, 2001;

R.RINALDI, *I servizi informatici tra principi generali d'imposizione e regime speciale*, in AA.VV. *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, 2003, 231 ss;

S. GIUSEPPINI, *Principi di commercio elettronico : aspetti giuridici e fiscali in Italia e nell'Unione Europea*, Roma, 2001;

S.ARNALDO, *Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle imposte sul reddito e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2005, 1173 ss;

U.S. DEPARTEMENT OF TREASURY, Office of tax Policy
“*Selected Tax Policy Implications on Global Eletttronic Commerce*”,
november 1996;

U.S., “*A framework for global eletttronic commerce*” (1.1.1997);

U.S., “*Internet tax freedom Act* (Congresso USA, 20.10.1998);

V. FICARI, *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rass.trib.*, 2003, 870;

sulla bit tax:

F. ROCCATAGLIA-P.VALENTE, *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Il fisco*, 1999, 5514;

T.ZONA, *La bit tax: la tassazione nella società dell'informazione*, in *Rassegna di Fiscalità internazionale*, n. 2, 2002;

V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2002, 17;

Sulla nozione di stabile organizzazione

OECD, “*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, Parigi, 2005;

OCSE, *Commentary on article 5 concerning the definition on permanent establishment.*, 15 luglio 2005.

A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in AAVV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. UCKMAR), Padova, 2005, 435 ss;

A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione nel nuovo Modello OCSE*, in *Corriere tributario*, 2006, 109 ss

G. GIANOLA, *L'interpretazione del diritto tributario: la succursale e la stabile organizzazione nell'ordinamento nazionale ed internazionale*, Padova, 1999;

F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Riv.dir.fin.*, I, 1985, 385 ss;

G. TARDELLA, *Stabile organizzazione*, in *Dig.disc.priv.sez. comm*, XV, 1998, Torino, 152 ss;

E. DELLA VALLE, *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema di imposizione sul reddito*, Roma, 2004;

E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo *tuir**, in *Rass.trib.*, 2004, 1597 ss.

P. MARONGIU, *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo testo unico*, in *Bollettino tributario*, 2006, 13 ss;

Si occupano del commercio elettronico nella disciplina delle imposte sui redditi ed, in particolare, della stabile organizzazione:

A.DE LUCA ALBERTO – D. STEVANATO, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione*

delle soluzioni adottate dall'ocse, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 1171 ss;

C. GALLI, *Primi orientamenti dell'ocse in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, 79 ss;

C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, IV, 119 ss;

F. M GIULIANI, *Tecniche di commercio elettronico e nozione di stabile organizzazione*, in *Contratto e impresa*, 2003, 772 ss;

KESSLER-PETER, *Erosione del principio della stabile organizzazione mediante il commercio elettronico*, in *Fiscalia*, 2000, 389 ss.

G. CORABI, *Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico*, in *Corriere tributario*, 2000, 2042 ss;

G. F. BORIO, *La nozione di stabile organizzazione nel Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni*, in *Il fisco*, 2003, 836 ss;

G. MAISTO, *Le prime riflessioni dell'ocse sulla tassazione del commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, 47 ss;

L. HINNEKENS, *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali*, in *Riv.dir.trib.int.*, 2001, 9 ss;

M. MANCA, *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *Il fisco*, 2003,

P. FLORA, *Commercio elettronico e stabile organizzazione alla luce delle norme sulle «cfc»*, in *Corriere tributario*, 2001, 2337 ss;

S. GIORGI, *La stabile organizzazione e la residenza fiscale*, in AAVV, *Aspetti internazionali delle operazioni internazionali* (a cura di C. Garbarino), Milano, 2004, 9 ss;

Sulla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto

P. FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico* (diretto da S. CASSESE), IV, Milano, 2006, 6156;

P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in AAVV., *Diritto tributario internazionale* (coordinato da V. UCKMAR), Padova, 2005, 1000 ss

Studi dedicati al commercio elettronico nell'iva:

A.DE LUCA ALBERTO – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 1587 ss;

A.M MONTI, *La direttiva sul regime iva..*, in *Dir prat trib*, 2003, I, 152 ss;

A.MORRI – S. ROSSETTI, *Commercio elettronico: alcuni problemi chiave nel campo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 1999, 1515 ss;

A. URICCHIO – M. GIORGI, *Commercio elettronico e vendita telematica*, in *dir.prat.trib.*, 2001, I, 260 ss

B. SANTACROCE, *Il commercio elettronico e la fiscalità indiretta*, in AA.VV, *E-commerce e fisco*, Milano, 2001;

B.SANTACROCE – S. FICOLA, *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica: aspetti di fiscalità diretta, contratti tipici del*

commercio elettronico, diritti doganali, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2005.

COMMISSIONE EUROPEA, comunicazione COM (98) 374, *Commercio elettronico e tassazione indiretta*, 17 giugno 1998

C. CASINOVÌ – R. LUPI, *Le vendite a distanza: rapporti tra norma interna e norma comunitaria*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, 153 ss;

E. BELLI CONTARINI, *Il regime iva della moneta elettronica*, in *Riv.dir.trib.*, 2003, I, 459;

E. PULLINO, *Il commercio elettronico e l'iva*, in *Il fisco*, 2003, 16563;

G. MELIS, *Osservazioni a margine della proposta di modifica della VI direttiva Cee sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Riv dir trib*, 2002, 713 ss

G.C. CROXATO, *Problemi fiscali del commercio elettronico internazionale: profili di diritto interno italiano*, in *Economia e diritto del terziario*, 2000, 395 ss;

L. ROSA, *La tassazione ai fini iva del commercio elettronico*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2002, 1463 ss;

M. DEL FABRO – A. SPOLLERO, *Iva: la disciplina delle "vendite a distanza" dopo il recente intervento legislativo*, in *Il fisco*, 2005, 5186 ss;

M. GIORGI, *Commercio elettronico e regimi speciali iva: il caso dell'editoria*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2003, 469 ss.;

M. PEIROLO – A. DELLA CARITA', *E-commerce "diretto". Come cambia il regime Iva delle prestazioni di servizi on-line*, in *Rass.fisc.int.le*, 2004, 37;

P. CENTORE, *Regole comunitarie per il commercio elettronico*, in *Corriere tributario*, 2000, 2093 ss;

P.ADONNINO, *L'attuazione nell'ordinamento italiano della direttiva 2002/38/CE in tema di regime dell'Iva applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Riv. dir. Trib*, 2004, I, ...

R. MICELI, *Considerazioni critiche sul momento impositivo iva nelle "operazioni telematiche*, in *Riv.dir.trib.*, 2003, I, 393;

R. MICELI, *La territorialità iva nelle operazioni telematiche*, in *Rass.trib.*, 2004, 580;

S. ARMELLA, *Note sul regime iva applicabile al commercio elettronico*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1999, 838 ss;

S.ARNALDO, *Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle imposte sul reddito e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2005, 1173 ss;

T. SENNI, *Tassazione indiretta e commercio elettronico: novità in ambito comunitario*, in *Il Diritto del commercio internazionale*, 2001, 519 ss;

Sulla fatturazione elettronica:

A.MIFSUD – M. MARIANO, *L'armonizzazione europea nelle procedure di fatturazione*, in *Il Fisco*, 2002, 1921 ss;

- B. DEI – P.R. SORIGNANI, *Fatturazione ed archiviazione elettronica*, Assago, 2004;
- F. CATARZI – R. LUPI, *Contabilità elettronica tra semplificazioni e nuove opportunità di controllo fiscale*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 470 ss;
- F. DELLE DONNE, *Prime riflessioni sulla fatturazione elettronica*, in *Tributi impresa*, 2004,;
- F. RICCA, *La fatturazione elettronica semplifica gli adempimenti*, in *Corr. Trib.*, 2004, ...;
- F. SCOPACASA, *Emissione, trasmissione e conservazione della fattura cartacea ed elettronica*, in *Corr.trib.*, 2005, 3496 ss;
- F. SCOPACASA, *I contenuti della fattura europea*, in *Corr. Trib.*, 2004, ...;
- F. SCOPACASA, *La nuova fattura europea cartacea o elettronica*, in *Corr. Trib.*, 2004, ...;
- F. SCOPACASA, *Le modalità di emissione della fattura europea*, in *Corr. Trib.*, 2004, ...;
- L. LO SCIALPO – S. SETTEMBRE, *La fattura diventa elettronica*, in *Il fisco*, 2006, 2119 ss;
- M. BARTOLUCCI – M. GIORGI – R. LUPI, *Fatturazione da parte del cliente, autofatturazione e archiviazione ottica*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, 765 ss;
- M. DE MASI, *Iva: nuove modalità di fatturazione. D.lgs. 20 febbraio 2004, n. 52*, in *Il fisco*, 2004, 3323 ss;
- M. MORA – U. LA COMMARA, *Obblighi di fatturazione: le nuove regole dell'UE*, in *Il fisco*, 2002, 2096 ss;

P. MAGNANTE, *Archiviazione ottica e fatturazione elettronica: notevoli semplificazioni di adempimenti fiscali*, in *Il fisco*, 2004, 3348 ss;

R. FANELLI, *Opportunità offerte alle imprese con la fatturazione elettronica*, in *Corr.trib.*, 2005, 3541 ss;

S. ALBANESE – M. BERNABEI, *Il fisco italiano presenta la fattura elettronica*, in *Il fisco*, 2006, 1617 ss;

S. CAPOLUPO, *Iva: commercio elettronico, fatturazione elettronica e microfilmatura ottica*, in *Il fisco*, 2004, 2197 ss;

Sulle modalità di controllo delle operazione di commercio elettronico:

V. MASTROIACOVO, *Il controllo, l'accertamento e la riscossione dei crediti tributari derivanti da transazioni telematiche*, in *Riv.dir.trib.*, 2003, IV, 23;