

ORDINE AVVOCATI DI CREMONA

E-COMMERCE ASPETTI GIURIDICI E FISCALI

Cremona, 18 aprile 2001 – Associazione dei Professionisti di Cremona

Paolo Stella Monfredini
dottore commercialista

Studio: Piazza Stradivari, 12 – 26100 Cremona

Tel +390372463979 +390372530443 Fax +390372530442

email info@studiostellamonfredini.it

PROFILI DELL'IMPOSIZIONE DIRETTA ED INDIRECTA

LA FISCALITA' DIRETTA

Il diritto fiscale internazionale (cenni)

La diffusione delle nuove tecnologie e del commercio elettronico **hanno minato i principi base del diritto fiscale internazionale**. In particolare l'esercizio della **sovranità fiscale dello Stato**, intesa quale **potere dello stesso di assoggettare a tassazione tipologie diverse di reddito**, rischia di essere fortemente limitato dalle possibilità offerte dal **World Wide Web**.

Il concetto di sovranità fiscale dello Stato può essere analizzato sotto due aspetti:

- **il primo interno inteso quale rapporto tra lo Stato ed il suo cittadino – contribuente;**
- **il secondo esterno in relazione ai rapporti con gli altri Stati sovrani.**

La sovranità fiscale di ciascuno Stato si manifesta con il **potere, esercitato attraverso l'emanazione di norme, di applicare propri sistemi tributari**.

L'osservazione del sistema fiscale italiano e di quello di molti altri Paesi occidentali, accanto alla **tradizionale imposizione dei redditi generati all'interno dei propri confini**, mostra la presenza di **fattispecie reddituali tassate non correlate al proprio territorio**.

Ne discende l'insorgenza di **diverse pretese impositive** da parte di altrettanti Stati, sullo **stesso reddito**.

Due infatti risultano essere gli elementi fondamentali sulla base dei quali gli Stati hanno dimostrato di "costruire" i propri sistemi fiscali:

- **la residenza del contribuente;**
- **la fonte del reddito.**

La maggior parte delle legislazioni fiscali prevede infatti la tassazione in capo al **residente di tutti i redditi, ovunque prodotti**, mentre nei confronti dei **soggetti non residenti vengono tassati esclusivamente i redditi prodotti all'interno del territorio nazionale**.

Doppia imposizione e Convenzioni Bilaterali:

L'applicazione di tali principi crea **normalmente fenomeni di doppia imposizione** sui redditi cosiddetti transnazionali: pensiamo ad un soggetto residente in altro Stato, possessore di immobili in Italia.

Il nostro sistema fiscale prevede **la tassazione del reddito prodotto dagli stessi nel nostro territorio** mentre il **soggetto non residente dovrà dichiarare tutti i propri redditi, compresi quelli relativi agli immobili posseduti in Italia, nel proprio Stato di residenza.**

I rischi di doppia imposizione, sono eliminati mediante la sottoscrizione di apposite **Convenzioni bilaterali**, che sulla base di una serie di regole, determinano i criteri per definire la residenza dei soggetti passivi ed i limiti di imposizione sui redditi dei non residenti.

Le modalità impositive previste nelle Convenzioni sono generalmente determinate sulla base di due concetti fondamentali:

- **quello di stabile organizzazione,**
- **e quello di residenza,**

nonché sulla qualificazione del reddito prodotto da cui ne discende il **trattamento in una delle diverse categorie reddituali:**

- **interessi,**
- ***royalties,***
- **reddito d'impresa,**
- **dividendi, ecc.**

Questi **principi** cardine del **diritto fiscale internazionale**, sono **fortemente ancorati alla fisicità** dei **beni e prodotti realizzati** nonché alla **ubicazione materiale dei soggetti passivi d'imposta**. E questo in quanto sono stati sviluppati in un **mercato tradizionale facilmente controllabile**.

La diffusione delle nuove tecnologie, ha **minato i tradizionali principi** alla base dei sistemi fiscali di ogni Paese. La **dematerializzazione e la delocalizzazione** che le nuove tecnologie comportano, ha messo in discussione la validità dei principi ricordati.

La diffusione del commercio elettronico ha pertanto reso necessaria una verifica degli attuali principi di base dei sistemi fiscali internazionali al fine di valutarne il mantenimento ovvero la sostituzione.

Il **Dipartimento del Tesoro americano**, considerando che il commercio elettronico priva le amministrazioni finanziarie di quegli elementi fisici necessari per **“ubicare” geograficamente il reddito**, ha sottolineato che l'avvento delle nuove tecnologie **rende necessario porre maggiore enfasi sulla tassazione nel Paese di residenza a fronte di quella alla fonte**. Ciò anche in considerazione del fatto che comunque ogni soggetto passivo d'imposta, sia esso persona fisica o giuridica, deve necessariamente possedere una propria residenza. Il rischio ovviamente è che le persone giuridiche **fissino la propria sede legale in Stati con fiscalità privilegiata**. Anche per questo motivo è necessario ottenere **un'armonizzazione fiscale** tra i vari sistemi fiscali.

La posizione di OCSE e UE:

Tra i vari organismi internazionali che si sono occupati del fenomeno del commercio elettronico, due in particolare si sono distinti per competenza e per rilevanza degli interventi effettuati: **OCSE e Unione Europea**.

Mentre **l'OCSE rappresenta un organismo internazionale di natura consultiva che raggruppa i 28 Stati maggiormente industrializzati**, l'Unione Europea è un organismo sopranazionale dotato di propri poteri che comprende **15 Paesi dell'Europa occidentale**.

Le raccomandazioni dell'OCSE **non hanno forza vincolante per gli Stati membri a differenza delle delibere all'unanimità del Consiglio Europeo che, a norma dell'articolo 93 del Trattato Ce, può adottare disposizioni al fine di armonizzare le legislazioni fiscali degli Stati membri con riferimento alle imposte indirette**.

Non anche per quanto riguarda le imposte dirette che rientrano nell'esclusiva competenza degli Stati membri.

E' pertanto facilmente capibile perché **la Commissione Europea si sia particolarmente interessata dell'imposizione indiretta del commercio elettronico** mentre **l'OCSE abbia equamente suddiviso i propri sforzi tra dirette ed indirette.**

Come vedremo nel capitolo dedicato alle imposte indirette, la Commissione Europea nelle proprie comunicazioni **ha mostrato di ritenere idoneo alla tassazione indiretta del commercio elettronico, l'attuale sistema dell'imposta sul valore aggiunto**, proponendone alcune modifiche al fine di adattarlo alle mutate esigenze.

In ambito OCSE, **assume notevole importanza il lavoro svolto dal Comitato per gli affari fiscali.**

In particolare il Commentario al Modello di convenzione fiscale elaborato su iniziativa di tale Comitato, **rappresenta un testo fondamentale di riferimento per le Convenzioni contro le doppie imposizioni.**

L'OCSE ha organizzato due importanti Conferenze interministeriali durante le quali sono state poste le basi per la **modifica dei sistemi fiscali dei Paesi** aderenti al fine di adattarli al nuovo fenomeno rappresentato dal commercio elettronico. La prima a Turku in Finlandia nel novembre del 1997 e la seconda ad Ottawa in Canada nell'ottobre del 1998.

Le conclusioni in materia tributaria raggiunte nella Conferenza di Ottawa, durante la quale non si è **ritenuto necessario introdurre nuove disposizioni legislative che possano normare la materia relativa al commercio elettronico** in modo più efficace rispetto alle attuali, hanno sottolineato l'importanza dei **principi di:**

- a. **neutralità** (intesa quale omogeneità nella tassazione tra commercio tradizionale e commercio elettronico);
- b. **efficacia** (le amministrazioni finanziarie devono sfruttare le nuove tecnologie per migliorare i propri servizi);
- c. **certezza** (l'imposizione sulle operazioni compiute on – line dovrà essere stabile e prevedibile per i soggetti coinvolti);

- d. **eguaglianza** (equa ripartizione delle basi imponibili, limitate possibilità di frode);
- e. **flessibilità** (le norme dovranno essere in grado di “seguire” l’evoluzione delle nuove tecnologie evitando continue integrazioni legislative).

Stabile organizzazione e residenza fiscale:

Come anticipato, **l'impossibilità di individuare i soggetti** che partecipano alla transazione, rappresenta un ulteriore elemento tipico del commercio elettronico.

L'indirizzo di **posta elettronica** ovvero il **nome di dominio**, non forniscono alcuna indicazione in tal senso; gli stessi infatti potrebbero non coincidere con il luogo di residenza o domicilio o luogo in cui svolgono la propria attività, i soggetti che intervengono alla transazione.

Tutto ciò provoca enormi **problemi** per l'individuazione del **luogo** in cui è prodotto il **reddito** nonché per **l'imputazione dello stesso al soggetto titolare**.

In particolare i concetti di **residenza e stabile organizzazione**, sino ad oggi (commercio tradizionale), fortemente vincolati alla **presenza fisica del soggetto**, devono essere **reinterpretati** alla luce delle nuove modalità tecniche attraverso le quali si svolge il commercio elettronico.

In particolare la **stesura definitiva della proposta di aggiornamento del commentario dell'articolo 5 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni**, alla luce delle problematiche introdotte dal commercio elettronico, è attesa per i primi mesi dell'anno 2001.

Solo in quel momento sarà possibile definire con **certezza** gli effetti relativi alla fiscalità diretta **prodotti dalle transazioni concluse attraverso il WEB**.

Le difficoltà maggiori riguardano l'adattamento del concetto di stabile organizzazione al fenomeno rappresentato dall'e-commerce.

La residenza fiscale:

Come anticipato il concetto di residenza fiscale rileva sia nell'ambito delle disposizioni legislative interne di ciascuno Stato, sia nelle problematiche connesse alla tassazione dei cosiddetti redditi transnazionali.

In particolare in quest'ultimo caso, l'individuazione della **residenza fiscale** risulta essere di fondamentale importanza per l'applicazione delle **Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni**.

Ai sensi dell'articolo 4 del Modello OCSE contro le doppie imposizioni, la **residenza di uno Stato contraente**, individua ogni soggetto che in base alla legislazione di uno Stato, è soggetta ad imposizione nello stesso, per effetto del proprio domicilio, della propria residenza, della sede della propria direzione ovvero di qualunque altro criterio di natura analoga.

Quando in base alle ricordate disposizioni, una società risulta essere **residente in entrambi gli Stati contraenti**, essa viene considerata residente nello Stato in cui si trova la sua effettiva direzione.

La sede della direzione effettiva è **rappresentata dal luogo in cui l'attività di gestione manageriale viene realmente esercitata, indipendentemente dal luogo in cui la stessa ha giuridicamente la sede della propria amministrazione** (P. Valente, F. Roccatagliata, Aspetti giuridici e fiscali del commercio Elettronico, ETI editore).

In altre parole risulta essere indifferente che la società sia stata costituita all'estero ed all'estero abbia giuridicamente la sede dell'amministrazione laddove il luogo ove viene esercitata l'effettiva attività di management, sia ubicato nel territorio dello Stato. Si veda a tal fine la sentenza n. 3604 del 16.6.1984 della Cassazione.

L'articolo 87, comma 3 del nostro TUIR considera residenti in Italia le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Come anticipato le logiche sottostanti all'utilizzo di Internet, **rendono assai difficoltosa l'applicazione di questi principi**. L'operazione telematica può infatti **svolgersi in modo completamente anonimo**: il nome di dominio che segue la tripla w di world wide web e identifica il sito Internet, **non consente certo di identificare la residenza di un soggetto**, potendo non

corrispondere né al luogo in cui risiede, né al luogo in cui è domiciliato, né al luogo in cui svolge effettivamente la sua attività (P. Valente, F. Roccatagliata, opera citata).

Sulla base delle considerazioni svolte, è facile profetizzare che la diffusione delle nuove tecnologie che facilitano il lavoro di gruppo, **possano alimentare conflitti** tra Stati diversi in merito alla **rivendicazione sull'imposizione di alcuni redditi** che rischieranno da un lato di essere sottoposti ad una doppia imposizione e dall'altro di essere viceversa completamente invisibili agli occhi di qualunque amministrazione fiscale.

L'OCSE ha pertanto avvertito che la disposizione prevista dal 3° comma dell'articolo 4 del Commentario **possa non essere più sufficiente a risolvere i casi di doppia imposizione nel nuovo scenario telematico**. La stessa organizzazione ha evidenziato la necessità *di stabilire nelle singole convenzioni bilaterali clausole dirimenti (subordinate) alle quali fare ricorso nell'ipotesi di difficile individuazione dello Stato in cui si trova la "direzione effettiva" dell'impresa, facendo prevalere il luogo in cui la società è stata costituita.*

La stabile organizzazione:

L'articolo 7 paragrafo 1, del Modello OCSE prevede che se l'impresa di uno Stato contraente svolge la propria attività nel territorio dell'altro Stato contraente per il tramite di una stabile organizzazione ivi situata, i redditi dalla stessa conseguiti sono tassabili, oltre che nello Stato di residenza, anche nello Stato della fonte, ma nei limiti in cui gli stessi redditi siano attribuibili alla stabile organizzazione.

Il paragrafo 2 dello stesso articolo 7, chiarisce inoltre che debbono essere imputati alla stabile organizzazione, i redditi che si ritiene quest'ultima avrebbe conseguito se fosse stata un'impresa distinta ed autonoma dalla casa madre, svolgente attività identiche o comunque analoghe nelle stesse condizioni ad eccezione dell'indipendenza dall'impresa estera di cui costituisce stabile organizzazione (P. Valente, F. Roccatagliata, opera citata).

In ambito nazionale, **l'articolo 20 del TUIR** considera **prodotti nel territorio** dello Stato italiano i **redditi d'impresa** derivanti dallo svolgimento di **attività esercitate** nei propri confini per il tramite di **stabili organizzazioni**.

Pertanto, il principio stabilito dall'articolo 20 del D.P.R. 917/86, **dovrà essere applicato** anche agli **scambi eseguiti** per il tramite del **commercio elettronico**.

Ne discende che ciascuna operazione dovrà essere analizzata al fine di verificare **la residenza del soggetto che svolge attività on – line**.

- Se il soggetto è **residente in Italia**, i redditi dallo stesso prodotti **saranno ivi tassati**.
- Viceversa se il soggetto risultasse essere **residente in altro Paese**, sarà necessario **accertare l'eventuale esistenza di una stabile organizzazione** in Italia.
- Se quest'ultima **venisse rintracciata**, si ricadrebbe nel caso precedente ed i **redditi prodotti** mediante commercio elettronico **saranno attratti a tassazione nel nostro Paese** (salvo poi **verificare l'eventuale Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni** sottoscritta con il Paese di residenza del soggetto).
- **In assenza di stabile organizzazione non esiste** reddito imponibile in Italia quale **reddito d'impresa**.

Ciò non toglie comunque che le singole fattispecie di reddito possano essere autonomamente assoggettate a tassazione in Italia per effetto del trattamento isolato riconosciuto a determinate categorie reddituali (pensiamo ad esempio ai redditi dei fabbricati posseduti in Italia da persona fisica non residente).

Dovrà essere inoltre **verificata** l'attrazione delle **diverse fattispecie reddituali realizzate** all'interno del nostro Paese, **alla stabile organizzazione**.

Requisiti per identificare una stabile organizzazione:

Affinché esista una stabile organizzazione è necessario che **sussista, ai sensi dell'articolo 5 del modello OCSE, una sede fissa di affari** da intendere **sia con riferimento temporale** che con

referimento alla localizzazione. Occorre in altre parole che sussistano gli elementi **soggettivo ed oggettivo**:

- **volontà di costituire una sede permanente**
- **connessione tra il luogo di svolgimento dell'attività ed un punto geografico.**

Come anticipato, l'attività svolta tramite Internet **non consente una facile individuazione della sede fissa di affari**, sia con riferimento all'elemento **temporale** che a quello **territoriale**.

Verificato che la nostra **Amministrazione finanziaria** ha sovente fatto **referimento al Modello OCSE** per definire la **stabile organizzazione** (si cfr. ad esempio la circolare 7/1496 del 30.4.1997), è fondamentale richiamare l'**articolo 5** di tale documento, nel quale sono richiamate **tre tipologie di stabile organizzazione**:

- **l'ipotesi base;**
- **la stabile organizzazione da cantiere;**
- **la stabile organizzazione da agente.**

Ipotesi base di stabile organizzazione

L'ipotesi base **postula un luogo fisso di esercizio dell'attività** mediante il quale l'impresa non residente **svolge in tutto o in parte la propria attività**.

E' **necessaria l'esistenza di una sede fissa di affari (territorialmente ubicata e temporalmente presente)** attraverso la quale, **l'azienda compie la propria attività** generalmente con la **presenza di propri dipendenti**.

La **definizione di base** offerta dal Modello OCSE pertanto fa **prevalere una fisicità della stabile organizzazione** che **male si adatta alle caratteristiche del commercio elettronico**.

Al fine di **verificare** la presenza di una **stabile organizzazione** con riferimento alle **operazioni concluse sul Web**, risulta **determinante verificare** innanzitutto la **presenza o meno sul territorio dello Stato – fonte, del server che accoglie il sito Web** utilizzato per **l'attività di impresa svolta dall'operatore straniero**.

Nel caso in cui il **server** sul quale è ospitato il **sito Web** dell'operatore straniero **non sia ubicato** sul **territorio nazionale**, secondo l'**ipotesi base del Modello OCSE**, **non sarà rintracciabile una stabile organizzazione nello Stato – fonte.**

Viceversa, laddove il **server ospitante il sito Web dell'operatore straniero**, si trovi **localizzato nel territorio dello Stato – fonte**, deve essere effettuata un'**ulteriore distinzione** in relazione a quanto affermato **al punto 10 del Commentario OCSE** con riferimento alle **operazioni concluse** avvalendosi di **apparecchiature automatiche.**

Operazioni concluse avvalendosi di apparecchiature automatiche:

Secondo il punto richiamato infatti le **apparecchiature automatiche** quali **macchine da gioco, distributrici o simili**, possono costituire **stabile organizzazione** nel caso in cui l'**impresa estera** eserciti **un'attività che ecceda** la semplice **installazione iniziale** delle macchine **curando direttamente** ovvero per il tramite di un **agente dipendente**, il **funzionamento e la manutenzione.** Ne discende che il **sito Web** localizzato su un **server fisicamente presente nel territorio nazionale** costituirebbe **stabile organizzazione** a **condizione** che l'operatore non residente **mantenga** nei confronti del proprio sito **una funzione operativa di controllo.**

Operazioni preparatorie ed ausiliarie:

Analizziamo ora il **comma 4 dell'articolo 5** che, definendo le cosiddette **ipotesi negative**, precisa che se è dimostrabile che l'**impresa non residente, pur in presenza di una sede fissa di affari**, **limita** le proprie attività nello Stato della fonte **ad operazioni preparatorie o ausiliarie**, in deroga a quanto affermato **al comma 1, non sarà identificabile** una stabile organizzazione.

L'OCSE, al fine di individuare le **attività ausiliarie** indica quale **criterio fondamentale** la valutazione **dell'essenzialità o significatività dell'operazione** esaminata rispetto **all'attività propria dell'impresa non residente.**

- **Se ne deduce che l'utilizzo di Internet limitato alla promozione dell'immagine o della produzione aziendale, costituendo attività ausiliaria, non configura una stabile organizzazione (P. Valente, F. Roccatagliata, opera citata).**

In altre parole l'utilizzo del sito Web da parte di una impresa non residente **a soli fini pubblicitari** (siano essi riferiti alla promozione del marchio, dell'azienda ovvero dei prodotti della stessa), **non identifica** nel territorio dello Stato **una stabile organizzazione**.

Viceversa si presenta **problematica** la definizione dell'attività di **raccolta, elaborazione, smistamento immagini, testi, software ecc.**, ogni qualvolta la stessa **venga considerata** come **parte integrante** del **core business** dell'impresa non residente.

E' ovvio che un ruolo fondamentale sarà giocata anche dai beni e/o servizi ottenibili attraverso il sito: nel cosiddetto commercio elettronico indiretto **è assai probabile** che, accanto al sito, venga **gestita** una minima struttura che consenta di affrontare la **logistica** ad esso correlata. In tal caso sarà più semplice individuare una stabile organizzazione. Non così nel caso di siti attraverso i quali si possa eseguire il cosiddetto **commercio elettronico diretto** che nella maggior parte dei casi **non richiede alcuna struttura organizzativa sul territorio**.

Usando le parole di **Maisto** (Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico, "Rivista di diritto tributario", vol. VIII, gennaio 1998), *dovrebbe potersi escludere la configurazione della stabile organizzazione ai sensi dell'articolo 5 della convenzione – tipo dell'OCSE in quanto la base fissa è impiegata per attività di natura ausiliaria*. Viceversa se l'attività effettuata per il tramite del sito Web, **non avesse natura ausiliaria**, il sito stesso si **configurerebbe** come **stabile organizzazione**.

Stabile organizzazione da agente dipendente ed indipendente:

I **commi 5 e 6 dell'articolo 5 del Modello OCSE** si occupano della stabile organizzazione da **agente dipendente e indipendente** precisando che la **presenza di persone fisiche** sul territorio dello Stato – fonte che **disponendo ed esercitando abitualmente** il potere di **concludere contratti vincolanti per l'impresa non residente**, identifica una **stabile organizzazione**.

Tale identificazione **viene meno** nel caso in cui gli agenti **rappresentino intermediari indipendenti** che svolgano **professionalmente la loro attività**.

Viene fatta prevalere in sostanza la **presenza fisica**.

Stabile organizzazione da cantiere:

Infine la stabile **organizzazione da cantiere** di cui al **comma 3 dell'articolo 5**, è basata su un **unico specifico parametro: il tempo**.

Quando il server rappresenta una stabile organizzazione:

Il paragrafo 10 del commentario all'articolo 5 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, prevede che **un'apparecchiatura automatica possa essere considerata una stabile organizzazione** anche in **assenza di personale addetto al funzionamento ed alla manutenzione dell'apparecchiatura stessa**.

Per alcuni Paesi è possibile affermare che **l'attività esercitata da un'impresa possa essere completamente o parzialmente svolta mediante un server** mentre per altri, è necessario **distinguere dai server, le macchine distributrici automatiche e le macchine da gioco**.

Queste ultime eseguono **un'operazione completa e sono fisse per necessità commerciale** mentre **il server, consente al cliente lo svolgimento dell'operazione indipendentemente dal luogo in cui è posizionato**.

Da ciò discende il **principio** secondo il quale **l'attività viene svolta dai locali in cui si genera il reddito e non dal server in quanto tale**.

Inoltre, secondo alcuni Paesi affinché il **server possa essere considerato una stabile organizzazione**, **non è necessaria la presenza di personale addetto al funzionamento dello stesso, a condizione che attraverso il server venga svolta l'attività caratteristica dell'impresa**.

Altri hanno sostenuto **la necessità della presenza di personale dipendente** ponendo in tal modo tre ulteriori quesiti.

In particolare:

- **è necessario che il personale operi nello stesso Paese in cui è localizzato il server ?;**

- **è necessaria la presenza di personale dipendente (o agente dipendente) dell'impresa ?;**
- **è necessario che il personale sia addetto anche al funzionamento del server ovvero è sufficiente che si occupi dell'installazione e manutenzione dello stesso?.**

Nel già citato documento Ocse del marzo 2000, sono state comunque **individuate** una serie di **attività**, considerate puramente **ausiliarie o preparatorie**, l'esercizio delle quali **non fa presumere** l'esistenza di una **stabile organizzazione**.

Si tratta in particolare:

- **delle attività che consentono tecnicamente la comunicazione tra fornitori e clienti;**
- **la pubblicizzazione di beni e/o servizi;**
- **la ritrasmissione di informazioni attraverso un server gemellato per scopi di sicurezza ed efficienza;**
- **il raccoglimento di dati di mercato per la società;**
- **la fornitura di informazioni.**

Lo stesso documento ha precisato che tra le attività che **eccedono i limiti di cui al punto precedente** (e che pertanto fanno **presumere l'esistenza di una stabile organizzazione**), oltre alle **funzioni che rappresentano una significativa ed essenziale parte dell'attività commerciale dell'impresa**, sono **ricomprese le funzioni chiave per la società svolte tramite il server**

Su questo punto si registrano diverse correnti di pensiero:

- per alcuni Paesi le **funzioni di vendita** svolte mediante server rappresentano **comunque funzioni chiave**;
- per altri, la **stabile organizzazione** potrebbe sorgere **esclusivamente** nel caso in cui **l'intera transazione – conclusione del contratto, trasmissione del bene e/o servizio, pagamento - venisse gestita in modo automatico dal server.**

Le integrazioni al commentario dell'articolo 5 del modello OCSE, approvate nel mese di dicembre 2000

Il comitato Affari fiscali dell'OCSE ha definitivamente approvato nel corso degli ultimi giorni dell'anno 2000, alcune integrazioni al commentario dell'articolo 5 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni (disponibile sul sito web www.oecd.org).

In particolare sono stati individuati i criteri in base ai quali la localizzazione di un server in un dato Paese può configurare la presenza di una stabile organizzazione.

Le istruzioni operative non arrivano dal ministero delle Finanze ma bensì dall'OCSE essendo il commercio elettronico un'attività che non conosce frontiere.

Come anticipato, al fine di adattare il concetto di stabile organizzazione al nuovo contesto del commercio elettronico, l'OCSE ha preferito utilizzare il "commentary" ovvero le istruzioni al modello. In particolare durante i tre anni di discussione sono stati introdotti 10 nuovi paragrafi (dal 42.1 al 42.10) al commentario dell'articolo 5 del Modello OCSE.

I contenuti di tali paragrafi, possono essere riassunti sinteticamente nella seguente tabella.

Modello OCSE: quando un server costituisce stabile organizzazione

Non è stabile organizzazione	E' stabile organizzazione
La presenza di un sito web su un server	La presenza di un sito web se l'impresa possiede o gestisce il server che lo ospita
Un server presente per un periodo di tempo molto limitato	Un server fisso per un periodo di tempo sufficiente a considerarlo sede fissa di affari
Un server che si limita ad attività ausiliarie e preparatorie quali: <ul style="list-style-type: none"> • consentire la comunicazione tra fornitori e clienti; • fare pubblicità a beni e servizi; • raccogliere dati di mercato; • fornire informazioni; • ritrasmettere informazioni attraverso un mirrorserver per scopi di sicurezza ed efficienza 	Un server che svolge anche funzioni eccedenti quelle ausiliarie e preparatorie, quali: <ul style="list-style-type: none"> • conclusione di contratti; • pagamento di prodotti on-line; • spedizione di prodotti on-line
Il tradizionale utilizzo di un Internet service	L'utilizzo di un Internet service provider che abbia

provider	la capacità di concludere contratti per conto dell'impresa (content provider)
----------	---

Come è facile notare, mentre il sito web (costituito da software e dati elettronici e pertanto immateriale) non rappresenta mai una stabile organizzazione, il server (costituito da computer e attrezzature meccaniche e pertanto materiale) che lo ospita può rappresentare una stabile organizzazione ovvero una sede fissa di affari in presenza delle condizioni indicate nella tabella.

Come è facile verificare dalle condizioni indicate nella tabella, il server affinché possa essere considerato sede fissa di affari dell'impresa che lo utilizza, è necessario che sia fisso. Il che non esclude che lo stesso possa essere trasferito altrove ma impone che il server rimanga in un dato luogo per un tempo sufficiente a considerarlo "sede fissa di affari".

Il sito web viceversa, non essendo un bene materiale non può costituire un locale di svolgimento dell'attività né un macchinario o un'attrezzatura automatica e pertanto non può essere considerato una sede fissa di affari.

La distinzione tra server e sito web è molto importante in quanto nella pratica, l'impresa che gestisce il primo è diversa da quelle che esercitano la propria attività commerciale per il tramite di siti web ospitati su server.

Altri problemi relativi alla tassazione del reddito:

Definizione della natura del reddito prodotto:

Ulteriori problemi collegati al commercio elettronico sono rappresentati dalla **identificazione** della **natura del reddito prodotto**.

In buona sostanza ci si chiede se il **corrispettivo** di una **transazione conclusa in rete**, costituisca una **corrispettivo di carattere commerciale (ricavo)** ovvero **royalty** (con tutte le rilevanti conseguenze collegate all'obbligo di **ritenuta**, ecc.).

L'introduzione delle nuove tecnologie ha reso più **controversa** la distinzione tra le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi**: la "dematerializzazione" di alcuni beni dai propri tradizionali supporti

(il testo dai libri, la musica dai cd-rom, le immagini dalle videocassette, i programmi software dai floppy disk), ne ha permesso il libero trasferimento digitale **trasformando cessioni di beni in prestazioni di servizi**. Tale variazione comporta notevoli ripercussioni sia nell'ambito della tassazione diretta che in quella indiretta.

Concentrandoci sugli aspetti collegati alle imposte sul reddito, pensiamo ad esempio agli effetti di una riqualificazione che consideri royalty il reddito derivante da un'operazione che prima dell'avvento della telematica era considerata cessione di beni generante ricavi.

Considerando i principi sanciti dall'OCSE e dalla UE con particolare riferimento alla neutralità fiscale del commercio elettronico, la riqualificazione delle operazioni dovrebbe comunque garantire **l'uniformità del trattamento fiscale** delle operazioni che differiscono **esclusivamente** per le modalità di effettuazione.

Ai fini della corretta applicazione del trattamento tributario, è necessario pertanto identificare l'operazione valutando se la stessa abbia natura di **cessione di beni** ovvero di **prestazioni di servizi** e di conseguenza il tipo di servizi di cui si tratta.

L'acquisto di un quotidiano (sia attraverso il canale edicola e/o abbonamento postale) è sempre stato considerato una **cessione di beni** ma la possibilità di accedere **on – line alle pagine dello stesso** è stata qualificata dall'Amministrazione finanziaria italiana con la **risoluzione 14/2000**, **prestazione di servizi** sulla base della considerazione che il corrispettivo pagato rappresenta il pagamento per l'uso di un'informazione.

La diversa modalità con la quale viene fatto giungere al consumatore lo stesso prodotto (il quotidiano del nostro esempio), qualifica l'operazione ai fini fiscali in modo differente producendo nell'ipotesi di **accesso on-line** l'eventuale applicazione **della ritenuta**.

Critiche a tale impostazione che **viola in modo palese il principio di neutralità fiscale**, sono state mosse dal **Dipartimento del Tesoro degli Stati Uniti** nonché dall'OCSE che in un documento presentato al Convegno di Ottawa ha distinto i **redditi prodotti dalle operazioni concernenti l'informazione digitalizzata** in:

- redditi per cessione di diritti di proprietà;
- redditi per prestazioni di servizi;
- royalties.

La qualificazione dell'operazione in una delle tre categorie ricordate, determina rilevanti conseguenze fiscali con particolare riferimento ai **soggetti esteri ed all'obbligo di effettuazione della ritenuta.**

Infatti nella maggior parte dei sistemi tributari, il **corrispettivo per la cessione dei beni e le prestazioni di servizi**, è assoggettato a tassazione **se prodotto da un soggetto residente** ovvero da una **stabile organizzazione nello stato di un soggetto non residente.**

- In tale evenienza il reddito prodotto non è soggetto a ritenuta.**
- Viceversa, nel caso di royalties attribuite ad un soggetto non residente da parte di un soggetto residente, sono tassate nel territorio e assoggettate a ritenuta.**

L'articolo 12 del Commentario OCSE:

Il commentario del Modello OCSE **pur non avendo valore vincolante** nell'interpretazione delle clausole delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, **ha sempre svolto** un ruolo **decisivo** nelle interpretazioni effettuate in via amichevole dagli Stati membri ed in sede di causa dalle Corti nazionali.

Le modifiche **all'articolo 12 del commentario OCSE** si riferiscono all'applicazione della definizione di **royalties al software** ma contengono **principi che possono essere estesi anche alle altre transazioni informatiche.**

Nel documento in esame si distinguono **differenti tipologie di corrispettivi connessi al trasferimento del software** in base alle modalità di attribuzione dei **diritti d'uso e di sfruttamento del programma.**

Le stesse considerazioni **possono comunque essere svolte** anche per gli altri **prodotti protetti dalla legge sul diritto d'autore** come ad esempio **opere letterarie, artistiche composte da testi, immagini, musiche.**

- a. Ai sensi dell'articolo 12 **il corrispettivo** costituisce **royalty** laddove la transazione **include il diritto alla sfruttamento del copyright, ma non la cessione totale o parziale della proprietà dello stesso copyright (che come vedremo al punto E produce un corrispettivo di natura commerciale: ricavo);**
- b. **il corrispettivo ha carattere commerciale** (ricavo) in caso di **cessione del diritto di utilizzo del programma**. In tal caso si rendono applicabili gli articoli **7 e 14 dello stesso Modello OCSE** a seconda della natura del soggetto cedente;
- c. **stesse considerazione di cui al punto precedente** (ricavo) nel caso in cui al soggetto acquirente venga **riconosciuta un'estensione di licenza d'uso** che includa il diritto ad **effettuare un certo numero di copie del programma a solo uso interno** e non per scopi commerciali;
- d. **nel caso in cui il produttore del software fornisca specifiche informazioni in merito al contenuto del software, il corrispettivo rientra tra le royalties connesse all'uso o al diritto d'uso di formule segrete e informazioni di carattere industriale, commerciale o scientifico;**
- e. **il corrispettivo non è ricollegabile all'utilizzo di un diritto** ma alla **cessione di un bene immateriale** e pertanto **non rientra tra le royalty**, nel caso di **cessione totale o parziale del copyright;**
- f. nel caso di **contratti misti** è necessario **scindere** la parte di **corrispettivo** relativa **all'attività commerciale** (ad esempio concessione del diritto d'uso del software) da quella qualificabile **come royalty** (ad esempio fornitura di servizi).

Pertanto i pagamenti effettuati in relazione al **software** possono rappresentare **royalties qualora venga trasferito qualcosa meno della piena proprietà del software**: l'UE nel documento **COM (98) 67, 4 marzo 1998**, cita ad esempio i **pagamenti effettuati in relazione a trasferimenti di copyright che autorizzano l'acquirente allo sfruttamento economico del copyright usandolo**

per riprodurre il prodotto software per la vendita o per sublicenziare il copyright a terzi, ma che non costituisce cessione integrale del copyright stesso.

L'estensione dei principi sommariamente ricordati anche alle altre forme di commercio elettronico, potrebbe favorire la definizione di un quadro di riferimento più chiaro ai fini dell'applicazione delle imposte dirette.

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Qualificazione delle operazioni realizzate on - line

Premessa:

Lo sviluppo di Internet e conseguentemente del commercio elettronico determina importanti riflessi non soltanto sulla fiscalità diretta, ma anche sull'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Si stanno infatti sviluppando nuovi mercati globali che, a differenza del passato, non saranno più soggetti a vincoli geografici e nei quali diventerà potenzialmente più difficile conoscere l'ubicazione e l'identità delle parti in causa in determinate transazioni. Le autorità fiscali dovranno pertanto affrontare le nuove problematiche in stretta collaborazione con le analoghe istituzioni degli altri Paesi.

Dal costituire principalmente uno strumento di comunicazione, Internet sta rapidamente assumendo i connotati di una piattaforma commerciale globale. Per il momento le forme di utilizzo a carattere commerciale si esplicano principalmente nel campo della pubblicità e dell'ordinazione di prodotti. Si stanno sviluppando altre modalità d'uso innovative, nel settore sia del commercio elettronico "indiretto" (ordinazione elettronica di beni materiali) che di quello "diretto" (ordinazione e cessione o prestazione per via elettronica di prodotti o servizi on-line tramite la rete).

La cessione di beni e la prestazione di servizi all'interno dell'UE sono soggette ad imposta nel quadro delle vigenti disposizioni in materia di IVA. Lo stesso dicasi per le importazioni di beni da parte di imprese e privati cittadini e per l'acquisto da parte delle imprese della maggior parte dei

servizi presso fonti esterne all'UE. Finora l'acquisto diritto di servizi da parte di privati cittadini dell'UE, costituendo un fenomeno raro, è in gran parte non soggetto all'IVA. Questo tipo di operazione, che pone potenzialmente i problemi più spinosi per le amministrazioni fiscali, dovrebbe però conoscere una crescita considerevole a mano a mano che diventerà più rapida e affidabile la prestazione di servizi on-line.

La Commissione Europea:

La Commissione Europea al pari degli altri organismi internazionali è particolarmente impegnata sul versante del controllo, anche se è utopistico pensare che il monitoraggio delle transazioni effettuate via Internet possa essere effettuato senza l'applicazione di procedure omogenee.

Con il documento **“Un’iniziativa europea in tema di commercio elettronico” (doc. COM 97 157)**, la Commissione Europea sottolineò la necessità di garantire un contesto fiscale trasparente e neutrale nonché l'importanza dell'applicazione di una normativa atta ad impedire distorsioni di mercato. La Commissione precisò inoltre che per consentire lo sviluppo del commercio elettronico, era della massima importanza che i sistemi fiscali **garantissero la certezza del diritto** (nel senso che gli oneri fiscali fossero chiari, prevedibili e trasparenti) e la **neutralità dell'imposta** (in modo tale che sulle nuove attività non gravassero oneri supplementari rispetto alle forme di commercio tradizionali).

Infine, nello stesso documento, venne precisato che le regole comunitarie relative alla **fiscalità indiretta** ed in particolare **all'imposta sul valore aggiunto**, erano idonee ad essere applicate al commercio pur riconoscendo al contempo la necessità di valutarne l'impatto per verificare se e in che misura la legislazione in vigore dovesse essere adattata.

Successivamente con il documento **COM (1998) 374, “Commercio elettronico ed imposizione indiretta” (Bruxelles, 17 giugno 1998)**, lo stesso organismo ebbe modo di chiarire che il regime IVA dell'Unione Europea avrebbe dovuto offrire la **certezza del diritto, la semplicità e la neutralità** necessarie al pieno sviluppo del commercio elettronico.

Vennero inoltre affermati sei orientamenti: il primo orientamento fu formulato per rispecchiare il concetto fondamentale per il quale al commercio elettronico **non dovessero** essere applicate nuove imposte. Pertanto gli sforzi avrebbero dovuto essere concentrati sull'**adattamento** delle imposte esistenti.

Il secondo orientamento stabilì che **la trasmissione elettronica** era un **servizio**. In altre parole **qualunque operazione** consentisse il **trasferimento** di un prodotto al cliente in forma **digitale** tramite una **rete elettronica**, sarebbe stata trattata ai fini **IVA** come una **prestazione di servizi**.

Con il terzo orientamento la Commissione Europea volle assicurare la **neutralità** del sistema **impositivo**. I servizi prestati mediante commercio elettronico o con altri mezzi, **fruiti** all'interno **della Comunità Europea** avrebbero dovuto essere **tassati nell'UE**, indipendentemente dall'origine. Gli stessi servizi, prestati da operatori UE e **fruiti fuori dalla Comunità**, **non sarebbero** stati assoggettati all'IVA nell'UE, ma **l'imposta sul valore aggiunto** sulle operazioni a **monte** sarebbe stata **comunque** deducibile.

L'orientamento indicato lasciava comunque **impregiudicate** le regole che sarebbero state applicate **all'interno dell'UE**.

Quarto orientamento: **facilitare l'osservanza della normativa**. La Commissione Europea, in sostanza, volle affermare con questo orientamento che l'osservanza della normativa da parte di tutti gli operatori del commercio elettronico, avrebbe dovuto essere resa il più semplice possibile.

Con il quinto ed il sesto orientamento, venne stabilito che i **regimi fiscali** avrebbero dovuto assicurare **l'uniforme imposizione** di tutte le tipologie di **consumo** nell'ambito comunitario. In particolare il sistema fiscale ed i suoi strumenti di controllo avrebbero dovuto garantire **l'assoggettamento** all'imposta delle prestazioni di servizi fruiti **all'interno** dell'Unione Europea, attraverso il commercio elettronico, tanto dalle imprese quanto dai consumatori finali. Al contempo si sarebbe dovuto **facilitare** la gestione delle formalità fiscali.

Gli orientamenti di massima delineati dalla Commissione nel documento richiamato, avrebbero costituito la base del contributo UE in materia di imposizione indiretta del commercio elettronico,

alla conferenza interministeriale di Ottawa (OECD “Electronic commerce: taxation framework conditions”, Ottawa, October 8, 1998 disponibile sul sito Web: <http://www.oecd.org/daf/fa/e-com/framewke.pdf>

Commercio elettronico diretto ed indiretto:

Partendo da tali principi, la Commissione individuò alcuni importanti orientamenti generali che rappresentano tuttora i punti di partenza per l’applicazione della normativa sul valore aggiunto al commercio elettronico.

Fondamentale risulta essere in tale contesto, la **distinzione** già anticipata tra **commercio elettronico diretto** e commercio elettronico **indiretto**.

La dematerializzazione dei beni:

Lo sviluppo delle nuove tecnologie ha permesso la **dematerializzazione** di determinati beni che, **abbandonando** il loro tradizionale **supporto**, si sono resi **immateriali**. Pensiamo ai **suoni, testi, immagini, software, giochi elettronici**. La fornitura di musica attraverso Internet può avvenire per via elettronica anziché in forma tradizionale con dischi e cassette. Lo stesso può dirsi per programmi software, testi e giochi elettronici, tradizionalmente contenuti in floppy – disk, giornali, libri e cd- rom.

Per tali beni **si rende** pertanto possibile il **trasferimento on – line**.

Gli effetti IVA:

L’inquadramento di questo tipo di transazione risulta essere fondamentale visto che la normativa IVA effettua una distinzione di fondo tra cessione di beni e prestazioni di servizi che rileva, insieme ad altri elementi come la nazionalità e lo status degli operatori che intervengono nella transazione, ai fini della localizzazione dell’operazione e pertanto dell’applicazione del tributo.

La commissione ha assunto sul punto una posizione precisa affermando che l’operazione che mette a disposizione del destinatario un prodotto in forma digitale per il tramite di una rete elettronica,

deve essere trattata ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, come una prestazione di servizi.

La distorsione:

Da ciò discende che uno stesso prodotto è trattato ai fini dell'applicazione del tributo, come un bene nel caso del commercio tradizionale ovvero quando è messo a disposizione in forma materiale; viceversa come un servizio nel caso in cui sia inviato al destinatario per via elettronica.

Sulla base di tale chiarimento è possibile effettuare una prima analisi delle modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al commercio elettronico, distinguendo tra fornitura di beni materiali e fornitura di beni immateriali e servizi.

La fornitura tradizionale:

Nel primo caso la transazione è iniziata on – line ma si concretizza e conclude con la spedizione del bene attraverso i canali distributivi tradizionali. In altre parole nulla cambia rispetto ad una normale cessione di beni e pertanto l'applicazione delle regole attualmente previste non determina particolari problematiche.

Il trattamento IVA:

Per le transazioni concluse tra soggetti residenti all'interno dell'Unione europea, si applicano le norme previste dal D.L. n. 331/1993 e pertanto, la cessione si considera effettuata nello Stato dell'acquirente, se questi è soggetto passivo d'imposta (articolo 40, comma 2) mentre viceversa, se il cessionario è persona fisica non soggetto passivo d'imposta, in deroga all'articolo 7 del D.p.r. 633/1972, si applicano le disposizioni previste per le cessioni a distanza in base a catalogo, per corrispondenza e similari, con conseguente tassazione nel Paese di origine o di destinazione a seconda del superamento dei limiti previsti dagli articoli 40, comma 4 lettera b) e 41, comma 1, lettera c).

La presenza all'interno della Comunità Europea di aliquote d'imposta non perfettamente armonizzate, potrebbe spingere le imprese ubicate in altri Paese comunitari ad offrire i propri prodotti via Internet a condizioni più vantaggiose rispetto alle imprese nazionali.

Viceversa, le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle forniture di servizi e beni immateriali sono diverse a seconda della tipologia del servizio fornito. Infatti la regola generale che prevede la localizzazione dell'operazione nello Stato di residenza del prestatore, è derogata per alcuni particolari servizi sulla base di alcuni elementi rilevanti, differenti a seconda della tipologia dei servizi, quali ad esempio la residenza e lo status dei soggetti coinvolti ovvero il luogo di utilizzo.

Ne discende che il trattamento assicurato alle royalties, ai diritti d'autore ed alle prestazioni pubblicitarie differisce rispetto a quello dettato per consulenze, forniture ed elaborazione di dati

Commercio elettronico indiretto (off-line):

Il commercio elettronico indiretto si sostanzia in transazioni commerciali on-line che non si realizzano completamente attraverso la rete. In altre parole Internet in questi caso funge da mero strumento di comunicazione quale il telefono, la posta, il fax. Le forniture, sebbene ordinate elettronicamente, non possono essere rese in linea in quanto il servizio non è consumato od utilizzato attraverso un corrispondente elettronico o direttamente su un sito web ed i beni necessitano di una consegna o spedizione materiale.

Tali operazioni, che a differenza del commercio elettronico diretto, presuppongono l'intervento di altri soggetti che si frappongono tra fornitore e cliente finale (corrieri, ecc.), rappresentando sostanzialmente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, cessioni di beni, godono di un trattamento fiscale sufficientemente chiaro in quanto già previsto per operazioni analoghe.

Commercio elettronico diretto:

Nel **commercio elettronico diretto**, le cessioni, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sono considerate **prestazioni di servizi**. E' questo l'importante principio sancito nella proposta di modifica della direttiva comunitaria (si veda lo specifico capitolo) e già emerso durante la

Conferenza interministeriale di Ottawa (7 – 9 ottobre 1998) organizzata dall'Ocse, confermato in seguito dalla Commissione Europea con il documento Com 374/98 e dal Ministero delle Finanze con una nota interna (1977/V/sd/ del 20 agosto 1998) e dalla recente **risoluzione 14/E del 14 febbraio 2000**.

Risoluzione 14/E del 14.2.2000:

Con la risoluzione 14/E, l'Amministrazione Finanziaria ha espresso il proprio parere in merito ad un quesito posto da uno studio di consulenza legale e tributaria con riferimento alla possibilità di applicare l'aliquota IVA agevolata del 4% - prevista dal n. 18, Tabella A, parte seconda, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per i prodotti editoriali e per i dispacci delle agenzie di stampa – ad una particolare attività di trasmissione di informazioni di carattere economico – finanziario effettuata da una società statunitense.

In particolare si trattava della trasmissione di notizie ed informazioni, fornite ai propri clienti attraverso terminali collegati tramite linee telefoniche dedicate. Le informazioni concernevano prezzi di azioni, obbligazioni, bilanci di società quotate, notizie di carattere economico e generale relative a determinati paesi; inoltre, in relazione alle società ed ai prodotti di investimento, erano forniti dati storici, previsioni, funzioni analitiche e relative descrizioni di supporto. Le informazioni disponibili sui monitor delle società clienti, potevano da queste essere salvate ovvero stampate su carta. Un classico caso pertanto di prestazione completamente ottenibile *on – line* e quindi di commercio elettronico diretto.

Il Ministero dapprima ha precisato che l'aliquota del 4% prevista al citato n. 18 della Tabella A, parte seconda, si rende applicabile ai soli prodotti editoriali che, come da ultimo precisato dalla circolare 328/E del 24 dicembre 1997 in relazione all'articolo 74, comma 1, lettera c) del D.p.r. 633/72, secondo la vigente normativa sono rappresentati esclusivamente dai prodotti cartacei: giornali e notiziari quotidiani, i dispacci delle agenzie di stampa, i libri, i periodici, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, etc. (in merito al diverso trattamento tributario riconosciuto ai prodotti editoriali

tradizionali ed a quelli *on – line*, si veda il relativo capitolo).

L'Amministrazione Finanziaria escluse inoltre che l'attività di trasmissione delle informazioni in esame potesse essere ricondotta nell'ambito dei dispacci delle agenzie di stampa. A tale proposito si osserva infatti che secondo la comune accezione, il dispaccio di agenzia è rappresentato da una notizia flash che sarà elaborata solo in seguito dalle imprese editrici, per essere diffusa attraverso gli organi di informazione.

Rilevando che i dati trasmessi con le modalità indicate, erano già stati oggetto di elaborazione da parte della società statunitense, l'amministrazione finanziaria concluse che il tipo di attività in esame era sostanzialmente riconducibile ad una prestazioni di servizi consistente nel fornire agli operatori economici abbonati, in tempo reale e per via telematica, dati commerciali "organizzati in sistema", utilizzabili per lo svolgimento della propria attività e non per fini divulgativi.

Pertanto, **tutte le operazioni telematiche**, siano esse **prestazioni di servizi in senso stretto** ovvero **cessioni di beni virtuali**, **rappresentano** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, **prestazioni di servizi**.

TABELLE DI APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA:

Le seguenti tabelle mostrano l'attuale tassazione ai fini IVA delle operazioni realizzate *on-line*.

Trattamento ai fini IVA dei seguenti servizi effettuati *on-line*: elaborazione e fornitura dati – cessione di software – consultazione banche dati – servizi finanziari

Prestatore	Committente	Descrizione operazione e tassazione
Comunitario	Extra Cee (sia privato che soggetto passivo d'imposta)	Operazione no IVA art. 7 comma 4, lettera d)
Extra Cee	Comunitario privato	Operazione no IVA art. 7 comma 4, lettera d)

Extra Cee	Comunitario soggetto passivo d'imposta	Autofattura da parte del committente ai sensi dell'articolo 7 comma 4, lettera d) e art. 17 comma 3
Comunitario	Comunitario privato	Tassazione da parte del prestatore ex art. 7 comma 4) lettera e)
Comunitario	Comunitario soggetto passivo Iva	Autofattura da parte del committente ex art. 7 comma 4 lettera d) e art. 17, comma 3

Trattamento ai fini IVA dei seguenti servizi effettuati on-line: accesso ad Internet e telecomunicazioni

Prestatore	Committente	Descrizione operazione e tassazione
Comunitario	Extra Cee (sia privato che sogg. Pass. Imposta)	Operazione no Iva ai sensi dell'articolo 7 comma 4, lett.d)
Extra cee	Comunitario privato	Tassazione da parte del prestatore nello Stato membro di appartenenza del committente ex art. 7 comma 4, lettera f-bis
Extra cee	Comunitario soggetto passivo imposta	Autofattura da parte del committente ex art. 7, comma 4 lettera d) e art. 17 comma 3
Comunitario	Comunitario privato	Tassazione da parte del prestatore nello Stato membro di appartenenza del committente ex art. 7 comma 4, lettera f-bis
Comunitario	Comunitario soggetto passivo d'imposta	Autofattura da parte del committente ex art. 7, comma 4 lettera d) e art. 17 comma 3

Trattamento ai fini IVA dei seguenti servizi effettuati on-line: trasmissione di beni virtuali quali testi, video, immagini, musica, articoli, libri

Prestatore	Committente	Descrizione operazione e tassazione
Comunitario	Extra Cee (sia privato che sogg. Pass. Imposta)	Tassazione da parte del prestatore ex art. 7 comma 3
Extra cee	Comunitario privato	Operazione no IVA Paese del prestatore ex art. 7 comma 3

Extra cee	Comunitario soggetto passivo imposta	Operazione no IVA Paese del prestatore ex art .7 comma 3
Comunitario	Comunitario privato	Tassazione da parte del prestatore ex art. 7 comma 4, lettera e
Comunitario	Comunitario soggetto passivo d'imposta	Tassazione da parte del prestatore ex art. 7 comma 3

Trattamento ai fini IVA dei seguenti servizi: trasmissione *on-line* di un avvenimento o di uno spettacolo

Prestatore	Committente	Descrizione operazione e tassazione
Comunitario	Extra Cee (sia privato che sogg. Pass. Imposta)	Tassazione da parte del prestatore ex art. 7 comma 3
Extra cee	Comunitario privato	Operazione no IVA Paese del prestatore ex art .7 comma 3
Extra cee	Comunitario soggetto passivo imposta	Operazione no IVA Paese del prestatore ex art .7 comma 3
Comunitario	Comunitario privato	Tassazione da parte del prestatore ex art. 7 comma 4, lettera e)
Comunitario	Comunitario soggetto passivo d'imposta	Tassazione da parte del prestatore ex art. 7 comma 4, lettera e)

Cessioni di beni virtuali considerate prestazioni di servizi

Effetti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

Il principio secondo il quale tutte le **cessioni di beni virtuali** effettuate in rete, rappresentano **prestazioni di servizi**, crea un **differente trattamento** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto a seconda che si tratti di commercio tradizionale (basato sul supporto materiale) e di commercio elettronico.

La cessione tradizionale di un libro, di una videocassetta, di un cd-rom, rappresenta ai fini IVA una cessione di beni mentre la stessa operazione effettuata on-line mediante smaterializzazione del bene immateriale e sua digitalizzazione e conseguente trasferimento, rappresenta una prestazioni di servizi.

Le medesime operazioni concluse nel **commercio tradizionale** ovvero nel **commercio elettronico**, avranno, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, **diversi** momenti di effettuazione (articolo 6 D.p.r. 633/72) e diversi principi di territorialità dell'imposta (articolo 7).

Momento di effettuazione:

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo mentre le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. In entrambi i casi tuttavia, se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Ricordo inoltre che le prestazioni di servizio "intracomunitarie" ovvero prestate da un soggetto residente in altro Stato UE, non devono essere riportate nell'elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (modello intrastat), in quanto secondo le regole UE queste operazioni non devono essere monitorate.

Effetti distorsivi:

Questo diverso trattamento può produrre anche significative distorsioni del mercato: pensiamo ai prodotti editoriali che nel commercio cartaceo tradizionale godono di una aliquota agevolata (4%), regime speciale di determinazione della base imponibile (resa forfetaria), semplificazioni amministrative (operazione considerate, ai sensi del II° comma dell'articolo 74 D.p.r. 633/72, fuori campo IVA).

Momento di effettuazione delle operazioni e ruolo della "moneta elettronica".

Per le transazioni rientranti nel commercio elettronico diretto, al fine di individuare il momento di effettuazione delle operazioni e pertanto di emissione della fattura, assume esclusiva rilevanza il pagamento del corrispettivo, anche sotto forma di acconti. E questo in quanto, come anticipato, le prestazioni in esame sono assimilate, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, a prestazioni di

servizi. Ne discende il prospettato trattamento ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. 633/72 conforme ai principi generali stabiliti dall'articolo 10 della sesta direttiva comunitaria IVA.

Le forniture elettroniche sono normalmente pagate mediante l'utilizzo di strumenti di pagamento diversi dal denaro contante, tra i quali principalmente gli addebiti ed accrediti telematici su conti e depositi bancari.

Come vedremo meglio in seguito in sede di commento della proposta di modifica della sesta direttiva comunitaria, le società emittenti di carte di credito e debito nonché gli istituti di credito, assumeranno molto probabilmente la funzione di intermediari – controllori – sostituti delle varie amministrazioni finanziarie europee. Non è escluso inoltre che a tali soggetti possa essere demandata addirittura la funzione di controllo del regolare e corretto adempimento degli obblighi di natura tributaria a carico delle controparti.

Moneta elettronica

Con il termine moneta elettronica intendiamo riferirci al denaro circolante in formato di “bit” viaggianti su reti telematiche ed in particolare, usando le parole della Commissione Europea, ad *un importo monetario registrato su una tessera magnetizzata o nella memoria di un computer ed accettato come mezzo di pagamento.*

La definizione sembra abbracciare tutti i mezzi di pagamento diversi dal denaro contante e titoli equiparati, e pertanto:

- carte di credito con banda magnetica;
- carte di debito quale il pagobancomat;
- smart card con microprocessore;
- carte e tessere prepagate;
- pagamenti diretti effettuati tramite software inseriti nella rete gestiti direttamente dal fornitore o dalla rete dei rivenditori: borsellino elettronico, coin, ecc.

Nei sistemi di addebito telematico, i fondi esistenti presso un conto di deposito di un istituto di credito, possono essere trasferiti su un altro conto, mediante semplice ordine di pagamento ovvero

per il tramite di assegni telematici inviati per posta elettronica via Internet, da colui che effettua il pagamento al beneficiario che a sua volta effettuerà la girata per il deposito con la firma digitale.

Nelle procedure di accredito telematico, viceversa, viene utilizzata la tradizionale carta di credito a banda magnetica veicolata attraverso circuiti internazionali interbancari, il cui numero viene trasmesso, via Internet, dal cliente al fornitore.

Il controllo da parte delle amministrazioni fiscali, delle procedure di addebito ed accredito telematico, consentirebbe alle stesse di monitorare il fenomeno del commercio elettronico “introducendo” sostituti di imposta in grado di applicare ritenute alla fonte.

In altro modo, in un sistema privo di registrazioni, il denaro assolve ad una funzione eminentemente fiduciaria non controllabile.

Altrettanto problematica si presenta l'attività di controllo collegata al cosiddetto borsellino elettronico e/o “salvadanaio virtuale”, con il quale si utilizzano valori scambiati a distanza con trasferimenti telematici anche al fine di ottenere sconti su futuri ordini.

Non così per l'utilizzo di schede prepagate a scalare di importo di cui abbiamo già parlato con riferimento ai servizi di telecomunicazione.

Le schede in esame e le successive ricariche, a differenza di quelle che consentono di operare in luogo del denaro contante, pur potendo essere utilizzate per operazioni di commercio elettronico, non sembrano rilevare dal punto di vista fiscale.

La conferma che le cessioni aventi per oggetto denaro o crediti in denaro, non sono da considerare cessioni di beni ed in particolare che gli acquisti di schede prepagate realizzerebbero mere anticipazioni monetarie e non operazioni rilevanti ai fini IVA, arriva dal IV° comma, lettera f-bis) dell'articolo 7 del D.P.R. 633/72.

Tale disposizione, in deroga al principio generale stabilito dall'articolo 2, comma 3, lettera a) dello stesso D.P.R. 633/72, considera utilizzati in Italia i servizi di telecomunicazione resi da un operatore extracomunitario ad altro soggetto residente o domiciliato in un Paese extracomunitario – normalmente fuori campo di applicazione dell'imposta – anche quando la prestazione si realizza per

il tramite di cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio.

In altre parole nelle telecomunicazioni, il servizio si realizza come tale dall'inizio ovvero dal momento in cui si acquista la scheda prepagata: si acquista il tempo di telefonata contenuto nella scheda indipendentemente dall'effettivo utilizzo del collegamento telefonico.

Tale trattamento non sembra applicabile al commercio elettronico a meno che non si decida di attribuire alla fornitura di schede prepagate per gli acquisti in rete, lo stesso trattamento dato alle schede telefoniche (ipotesi esclusa da P. Costantini in "utilizzo di carte prepagate nel commercio al minuto ed annotazione dei corrispettivi ai fini IVA", Il Fisco, 1999, n.21, pag.6973).

La cessione e la ricarica di una carta di pagamento (fidelity card o scheda prepagata) anteriormente al suo utilizzo per acquisti elettronici, non realizza una cessione di beni ma piuttosto un'operazione fuori campo IVA se la carta è attribuita gratuitamente e senza specifica controprestazione da parte dell'acquirente. Questo nel caso di operazioni effettuate da soggetti italiani, sia nei confronti di acquirenti nazionali che nei confronti di consumatori esteri (Tripodi, Santoro, Messineo, opera citata).

Si può comunque affermare con sicurezza che, ai fini dell'individuazione del momento impositivo per la fatturazione delle vendite elettroniche, l'articolo 6 del D.P.R. 633/72 prevede che le cessioni di beni, devono considerarsi effettuate nel momento della consegna o spedizione mentre le prestazioni di servizi devono ritenersi effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Pertanto nelle transazioni in rete, lo specifico presupposto fiscale va individuato non nel perfezionamento del contratto, ma viceversa:

- nel commercio elettronico indiretto (off – line), nella consegna materiale e/o spedizione del bene;
- nel commercio elettronico diretto, nel pagamento del corrispettivo.

Peraltro, in deroga a questi principi, il quarto comma dello stesso art. 6 D.P.R. 633/72, stabilisce che, se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati (consegna, spedizione e/o pagamento del

corrispettivo), o indipendentemente da essi sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Tali condizioni si verificano normalmente nel commercio elettronico, sia esso diretto o indiretto, in quanto il fornitore, prima di effettuare la consegna del bene (fisica o elettronica), richiede il pagamento dello stesso: in tal caso la fatturazione dovrà necessariamente anticipare il trasporto o la spedizione fisica del bene scelto.

Adempimenti contabili: la “fattura elettronica” e l’esonero della sua emissione

Vi è da ricordare infine che la Commissione europea ha posto, tra le priorità del 2000 in ambito IVA, l'introduzione di un modello elettronico di fattura che consenta agli operatori una maggiore rapidità e una migliore comprensione reciproca nella certificazione dei corrispettivi. La cosiddetta fattura elettronica rappresenta infatti un problema urgente da risolvere anche in relazione allo sviluppo del commercio *on – line*. In Italia il problema è stato in parte affrontato con la circolare 98/E/2000.

La situazione attuale è stata fotografata dalla nota n. 46585 del 5.6.2000 della Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia.

Ad avviso della Direzione, **la vendita di beni fisici attraverso Internet (commercio elettronico indiretto)**, è **equiparabile**, come già anticipato, alle **vendite per corrispondenza** e questo anche sulla scorta dell'esplicita assimilazione disposta dal D.Lgs. n. 185/98 di recepimento dalla direttiva 97/7/Ce in materia di protezione dei consumatori. A tale tipo di attività **si rende pertanto applicabile** il disposto **dell'articolo 22 del d.p.r. 633/72** che prevede la **non obbligatorietà dell'emissione della fattura**, se non richiesta dal cliente all'atto dell'effettuazione dell'operazione. Inoltre, in virtù di tale assimilazione, si ottiene **l'esonero dal rilascio di scontrini e ricevute fiscali**, previsto dall'articolo 2, lettera o) del D.P.R. 696/1996.

Nel caso in cui l'acquirente richieda la fattura, la Dre Lombardia osserva che l'emissione di tale documento potrà avvenire anche mediante trasmissione elettronica.

Più problematica la situazione relativa al commercio elettronico diretto.

Come affermato più volte, le operazioni che si compiono completamente attraverso la rete (trasmissione di suoni, immagini, testi, ecc.), costituiscono ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, prestazioni di servizi.

Secondo la Dre Lombardia tali operazioni possono ritenersi rese nell'abitazione del cliente e fruire pertanto dell'esonero dall'emissione della fattura ai sensi del punto 4) del citato articolo 22 del D.P.R. 633/72. Ciò non dovrebbe valere nel caso in cui il committente del servizio agisca in veste di soggetto passivo d'imposta.

Purtroppo però le operazioni in esame, a differenza di quelle costituenti commercio elettronico indiretto, non possono essere inquadrare in nessuna delle ipotesi di esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante rilascio di scontrini o ricevute. Tali documenti inoltre, a differenza delle fatture, non possono essere trasmessi elettronicamente al cliente, essendo soggetti a determinate caratteristiche anche materiali, come chiarito dallo stesso ministero delle finanze con la circolare n. 98 del 17.5.2000.

Vi è comunque da ricordare che il collegato fiscale alla Finanziaria 2000 (legge 342 del 21 novembre 2000, pubblicata nella G.U. n. 276 del 25.11.2000, suppl. ord. N. 194), esattamente all'articolo 101, comma 2 ha previsto (concedendo delega al Governo ad emanare un apposito regolamento) nell'ambito della semplificazione degli adempimenti contabili, l'inclusione anche di quelli relativi all'effettuazione di transazioni di commercio elettronico aventi per oggetto beni e servizi regolati con l'intervento di intermediari finanziari abilitati, con particolare riferimento alla semplificazione degli obblighi documentali, a tal fine potendosi prevedere la non obbligatorietà dell'emissione di fattura in presenza di idonea documentazione.

In altre parole, laddove l'operazione conclusa in rete veda l'intervento di intermediari finanziari abilitati, potrà essere concesso l'esonero dall'emissione della fattura. Sebbene comprensibile (le operazioni concluse sul web verrebbero memorizzate mediante l'utilizzo di carte di credito, carte di debito, ecc.), l'intervento dell'intermediario finanziario finirà per essere imposto dai venditori ai

propri clienti potendo creare distorsioni del mercato nonché una riduzione delle transazioni concluse in rete.

La locuzione utilizzata dal legislatore – transazioni di commercio elettronico aventi ad oggetto beni e servizi – pare concedere delega al Governo sia con riferimento al commercio elettronico diretto (che realizza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, prestazioni di servizi) che a quello indiretto (che viceversa, ai fini della stessa imposta, realizza cessioni di beni).

Il Governo pertanto pare abilitato a rivedere completamente gli obblighi documentali collegati ad entrambi i comparti, con la limitazione posta dalla necessaria presenza degli intermediari abilitati di cui abbiamo già accennato. L'intenzione pare essere quella di ottenere la massima semplificazione mediante l'abolizione dell'obbligo di emissione della fattura, in presenza di idonea documentazione.

Dall'attuazione del II° comma dell'articolo 101 del collegato fiscale, dovrebbe discendere, accanto alla già rilevata decadenza dell'obbligo di certificare i corrispettivi con l'emissione della fattura (l'articolo 22, I° comma, del D.P.R. 633/72, prevede l'esonero dell'adempimento per le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spazi interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante), la decadenza (anche per le operazioni relative al commercio elettronico diretto) dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi **tramite gli strumenti alternativi dello scontrino e della ricevuta fiscale.**

L'esonero dall'emissione della fattura, ovviamente non vale nei rapporti tra imprenditori (B2B) in quanto questi ultimi sono obbligati a richiedere la fattura qualora acquistino, da commercianti al minuto, beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

LA PROPOSTA DI MODIFICA ALLA SESTA DIRETTIVA COMUNITARIA

La Commissione Europea ha approvato in data 7 giugno 2000, un progetto di modifica della sesta direttiva IVA (77/388/Cee) al fine di adeguarla alle esigenze del commercio elettronico.

La relazione alla proposta di modifica ricorda che il cosiddetto commercio elettronico indiretto non pone necessità di modifica dell'attuale direttiva comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto.

Le **novità** riguardano i **prodotti digitali** che possono essere **scaricati direttamente dalla rete**, come video, film e software ovvero quei “prodotti” che consentono il cosiddetto commercio elettronico diretto (rientrerà in tale novero anche la *pay – per – view*). Prodotti che ovviamente non potevano essere previsti negli anni '60. Attualmente, come abbiamo visto, le norme prevedono che il luogo rilevante per la tassazione ai fini IVA sia quello della sede del fornitore. Una situazione che favorisce chiaramente le aziende extracomunitarie (in particolare le imprese americane).

La proposta avanzata (documento COM definitivo n. 349 del 7.6.2000) si articola su una serie di punti:

- viene confermato il **principio generale della territorialità**, stabilito dall'articolo 9, comma 1, della sesta direttiva comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto, in base al quale il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, è rappresentato, salvo le deroghe espressamente stabilite, da quello in cui il **prestatore è ubicato**;
- l'applicazione delle nuove disposizioni alle sole **prestazioni di servizi**, effettuate a **titolo oneroso e per via elettronica**, di carattere **culturale, scientifico, artistico, didattico, sportivo, ricreativo e simili**, aventi per oggetto il **software, l'elaborazione dei dati, inclusi i servizi informatici in generale e le attività di web – hosting, web – design e simili, ovvero i servizi di informazione**;
- l'individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione e pertanto di tassazione della stessa, con il luogo nel quale il cliente abbia **stabilito la propria sede, centro di stabile attività, residenza o abituale indirizzo**;
- è ribadito il principio contenuto nell'articolo 2 della sesta direttiva comunitaria in materia IVA, per il quale i **servizi forniti gratuitamente** sono **esclusi dall'applicazione** della medesima

imposta. Da ciò discende che la concessione di accessi gratuiti alla rete, al pari del downloading gratuito di software, non sconterebbero l'imposta.

L'identificazione del luogo di tassazione della prestazione con il luogo in cui il cliente ha la propria sede, centro di stabile attività ovvero residenza o abituale indirizzo, produce quattro distinte situazioni prospettate nell'allegata tabella:

Prestatore	Committente	Imposizione IVA
Extra – UE	UE	Imponibile nel Paese del committente
UE	Extra - UE	Non imponibile nell'Unione Europea
UE	Soggetto passivo comunitario	Imponibile nel Paese del committente
UE	Privato comunitario	Imponibile nel Paese del Prestatore

La proposta avanzata dalla Commissione risulta essere conforme con le conclusioni raggiunte dal Consiglio Ecofin del 6 luglio 1998. In quella sede vennero definite alcune linee guida fondamentali tra le quali ricordiamo:

- la qualificazione quali prestazioni di servizi, della fornitura di prodotti in forma digitale via Internet;
- la tassazione delle stesse prestazioni, in linea di principio, nel luogo di utilizzazione;
- l'imposizione all'interno dell'Unione europea delle prestazioni ivi ricevute tramite il commercio elettronico, sia da imprese che da privati.

Il progetto di modifica della direttiva comunitaria, comporta per gli operatori economici, una maggiore attenzione al fine di una corretta individuazione dei clienti e dei fornitori ed in particolare dei Paesi all'interno dei quali gli stessi soggetti operano. Come abbiamo visto infatti, solo attraverso una precisa individuazione dei soggetti partecipanti alla prestazione, è possibile applicare il corretto trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Gli operatori economici impegnati sul web dovranno pertanto verificare la soggettività passiva ai fini IVA dei loro clienti ubicati in altri Stati membri nonché la loro effettiva localizzazione in tali Paesi.

D'altro canto le amministrazioni finanziarie dovranno rendere disponibili on – line, come richiesto dalla stessa Commissione, gli strumenti di verifica e controllo necessari per effettuare tali identificazioni in tempo reale. Tra questi strumenti ricordiamo i sistemi di validazione del numero di identificazione ai fini IVA.

I soggetti extracomunitari:

Il progetto di modifica elimina finalmente la distorsione attualmente presente tra operatori economici comunitari ed extracomunitari che permette a questi ultimi, per il particolare meccanismo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, di sfuggire in sostanza all'applicazione del tributo, creando pertanto una distorsione concorrenziale.

La Commissione ha previsto che gli operatori extracomunitari che prestano servizi on line nell'ambito dell'Unione Europea per un ammontare annuo non inferiore a 100.000 Euro, abbiano l'obbligo di registrarsi in un unico Stato membro. La disparità di trattamento nei confronti degli operatori comunitari continuerà ad esistere solo per i prestatori extra UE che realizzano un ammontare annuo di servizi via Internet inferiore a 100.000 Euro. Si è voluto in sostanza non creare oneri burocratici per quelle imprese extracomunitarie che realizzano volumi di affari marginali all'interno dell'UE.

La registrazione dell'impresa extra – UE potrà essere fatta per via elettronica e, come anticipato, in un solo Paese membro, del quale applicherà l'aliquota.

Il meccanismo rischia di far scegliere a molte imprese d'oltreoceano, una sede in Lussemburgo in cui si applica l'aliquota europea più bassa nella UE del 15%, indipendentemente dal fatto che la maggior parte delle operazioni venga compiuta in altre nazioni.

Per ovviare a tale risultato e per consentire il raggiungimento di un accordo che permetta di approvare in tempi brevi la direttiva UE, la presidenza francese ha proposto di applicare per alcuni servizi (vendita di software, informazioni, testi ed immagini, ecc.) le regole previste nella direttiva Telecom e di imporre agli operatori non comunitari che effettuano operazioni on line nei confronti

di consumatori finali residenti UE, di registrarsi presso tutti gli Stati comunitari in cui effettuano tali operazioni.

Il Belgio viceversa si è fatto promotore di una terza soluzione che permetta agli operatori non comunitari di registrarsi in un solo Stato UE che provvederà, a consuntivo, alla compensazione dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti degli altri Paesi membri in cui è avvenuta l'utilizzazione effettiva del servizio.

Indipendentemente dalle soluzioni adottate, riflessioni critiche potrebbero comunque essere svolte con riferimento agli obblighi di registrazione all'interno di un Paese UE, dagli operatori extracomunitari che vedrebbero pregiudicati i propri principi di efficienza e flessibilità.

Inoltre in merito al principio della neutralità, non può non essere rilevato la disparità di trattamento dei servizi forniti via Internet rispetto alla cessione degli stessi beni effettuate mediante i tradizionali canali distributivi.

La proposta di modifica della direttiva comunitaria, se accolta dal Consiglio dell'Unione europea, dovendo essere recepita all'interno del nostro ordinamento nazionale, produrrà la modifica degli articoli 3 (prestazioni di servizi), 7 (territorialità dell'imposta) e 17 (soggetti passivi) del D.P.R. 633/1972, in relazione al cosiddetto commercio elettronico diretto (prodotti digitalizzabili e pertanto trasferibili *on line*).

Cremona, 18 aprile 2001

dott. Paolo Stella Monfredini