

Attualità

Maggiore chiarezza nel commercio elettronico

22 Novembre 2005

Precisata la definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" soggetti alla disciplina introdotta dalla direttiva comunitaria 38 del 2002



Con la pubblicazione, nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 29 ottobre 2005, del regolamento 1777/2005, il Consiglio europeo stabilisce delle disposizioni di applicazione di alcuni articoli della direttiva 388/77. In particolare, vengono chiarite le regole sulla territorialità di alcune prestazioni di servizi, viene stabilito come determinare la base imponibile nei pagamenti con carta di credito e, infine, sono individuate in modo più chiaro e specifico le prestazioni per le quali è applicabile il regime speciale per i "servizi prestati tramite mezzi elettronici".

Volendo soffermare l'attenzione, in questa sede, su tale ultimo aspetto, va rilevato come il Consiglio Ue non solo chiarisce la portata delle norme in essere ma, come vedremo meglio più avanti, introduce delle rilevanti novità nelle regole di individuazione delle prestazioni di servizi soggette alla particolare disciplina sull'e-commerce, introdotta nel 2002.

La direttiva Ce n. 38 del 2002(1), modificando la direttiva Cee 388 del 1977 (sesta direttiva) in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, ha infatti introdotto un regime particolare per le operazioni commerciali che vengono concluse *on-line*. Le operazioni regolamentate dalla direttiva sono quelle relative al cosiddetto commercio elettronico diretto, in cui cioè la compravendita ha per oggetto un bene o un servizio che è messo a disposizione del destinatario in forma digitale e tramite una rete elettronica. In questi casi, la compravendita si configura sempre e solo come una prestazione di servizi e non come una cessione di beni(2).

Si tratta, quindi, dei casi in cui l'operazione commerciale (cessione e consegna del prodotto) si

svolge interamente in modalità telematica - accedendo ad esempio ai servizi di vendita di un sito *web* - e in cui il prodotto scambiato non si materializza mai in un qualcosa di tangibile. L'individuazione delle prestazioni comprese in tale regime è connessa all'assimilazione delle stesse ai servizi di cui all'allegato L alla sesta direttiva Iva, così come modificata a partire dal 15 maggio 2002.

Il principio cardine introdotto con la direttiva 38/2002 è rappresentato dalla scelta di un nuovo criterio di individuazione del luogo di tassazione delle operazioni *on-line*, rispetto alla formulazione originaria della direttiva 388/77, che stabiliva, genericamente, che i servizi venissero tassati nel Paese in cui era stabilito il prestatore.

Con il nuovo regime si stabilisce che il luogo di imposizione per i servizi *on-line* coincide, sempre e comunque, con quello in cui il bene o il servizio viene realmente consumato. La norma prevede, quindi, che l'imposta si applichi nel luogo dove il cliente ha fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile o, qualora si tratti di un privato acquirente, nel luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Tale regola si era resa necessaria per evitare distorsioni alla concorrenza generate dal fatto che il consumatore europeo veniva inciso dell'Iva soltanto se acquistava il servizio da un prestatore comunitario; ciò, chiaramente, spingeva le imprese localizzate nell'Unione europea a stabilirsi in Paesi extra Ue.

Con le nuove regole, invece, le prestazioni di servizi elettronici fornite a un cliente privato europeo da un operatore extracomunitario che non ha fissato la sede della sua attività economica né ha costituito un centro di attività stabile nel territorio della Comunità, risultano imponibili, ai fini Iva, nell'Unione europea e, in particolare, nello Stato di residenza del consumatore(3).

Il regime speciale si applica, dunque, esclusivamente a quel tipo di operazioni commerciali che vengono definite di B2C (*Business to Consumer*), ossia alle transazioni a titolo oneroso tra impresa e consumatore finale. La norma dispone che il soggetto di imposta non stabilito, qualora aderisca al regime speciale previsto dall'articolo 26-*quater*, aggiunto alla direttiva 77/388/Cee, applichi l'Iva al cliente privato consumatore e la riscuota.

Nel caso in cui il cliente, cui viene fornita la prestazione, non sia un privato consumatore, bensì un soggetto passivo di imposta, il regime speciale non può essere utilizzato. Tali regole rappresentano, quindi, una valida alternativa allo stabilimento nello Stato membro di residenza del cliente, dell'operatore extracomunitario che svolge attività di commercio elettronico diretto verso consumatori privati.

Per aderire al regime speciale l'operatore commerciale non stabilito deve procedere alla sua identificazione in uno Stato membro a scelta (Stato di identificazione).

Al soggetto viene quindi attribuito uno speciale numero identificativo Iva da utilizzare per le operazioni di commercio previste dalla direttiva.

L'operatore commerciale, identificato in uno Stato membro dell'Unione europea ai fini del regime speciale, oltre a imputare l'Iva sul prezzo di vendita dei servizi prestati, applicando l'aliquota ordinaria vigente nello Stato membro di consumo, e a riscuotere la somma corrispondente, deve:

- presentare, per via elettronica allo Stato membro di identificazione, una dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto per ogni trimestre civile(4), indipendentemente dal fatto che abbia o meno fornito servizi in quel trimestre
- versare allo Stato membro di identificazione, al momento della presentazione della suddetta dichiarazione, l'imposta dovuta
- notificare allo Stato membro di identificazione tutte le modifiche concernenti le informazioni presentate nella fase di registrazione al regime speciale
- conservare la documentazione relativa alle transazioni effettuate per un periodo di dieci anni; tale documentazione potrà essere richiesta elettronicamente dallo Stato membro di consumo tramite lo Stato membro di identificazione.

L'operatore commerciale ha la possibilità di comunicare allo Stato membro di identificazione eventuali cambiamenti a seguito dei quali ritiene di non soddisfare più le condizioni per l'applicazione del regime speciale.

D'altro canto, lo Stato membro di identificazione ha il potere di escludere il soggetto passivo dal regime speciale, quando:

1. il soggetto notifica di non fornire più servizi elettronici
2. l'Amministrazione presume che le sue attività soggette a imposizione siano cessate
3. il soggetto non soddisfa più i requisiti necessari per avvalersi del regime speciale.

Il nuovo regolamento 1777/2005 del Consiglio Ue, si inserisce, nel quadro del regime speciale, andando a chiarire in dettaglio e ad ampliare, con effetto dal 1° luglio 2006, l'elenco delle prestazioni di servizi che ne sono assoggettate.

Al paragrafo 1 dell'articolo 11, si dà una definizione nuova di servizi prestati tramite mezzi elettronici; si afferma infatti che *"I servizi prestati tramite mezzi elettronici, di cui all'art. 9, paragrafo 2, lettera e), dodicesimo trattino, e all'allegato L della direttiva 77/388/CEE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la*

prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell'informazione, impossibile da garantire".

Viene introdotto, dunque, un diretto riferimento all'intervento umano che, se minimo, non muta la qualificazione della prestazione. Detto riferimento è stato ripreso, come vedremo, in alcune delle definizioni contenute nel nuovo allegato L.

Al paragrafo 2 dello stesso articolo, il regolamento individua espressamente una serie di servizi che, se forniti attraverso Internet o una rete elettronica, sono imponibili nel Paese in cui il privato consumatore ha la sua residenza. In particolare, vi rientrano:

- la fornitura di prodotti digitali in genere, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti
- servizi relativi a un sito o a una pagina *web*
- i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o un rete elettronica
- la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito che operi come mercato *on line* (in sostanza sono i servizi di aste *on line* o *shopping on line*)
- le offerte forfetarie di servizi internet (*Internet Service Provider*) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (pacchetti di servizi internet di attività interattive che vanno oltre il semplice accesso a Internet)
- servizi compresi nell'allegato I al regolamento, nel quale vengono specificati e dettagliati i servizi contenuti nell'allegato L della sesta direttiva Iva.

Nella sua versione originaria, tale allegato individua, come servizi prestati tramite mezzi elettronici:

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

Con il nuovo regolamento ogni singolo punto dell'allegato L è stato suddiviso in sottocategorie specifiche che evidenziano un maggior tecnicismo e una maggiore ricerca del dettaglio.

Il punto 1, nella nuova formulazione, comprende i servizi di *hosting*, la manutenzione

automatica di programmi, l'amministrazione remota di sistemi, il *warehousing* dei dati *on-line* e la fornitura *on-line* di spazio su disco.

Il punto 2 contiene l'accesso o scaricamento di *software* tra cui antivirus e loro aggiornamenti e programmi di contabilità e amministrazione, i *bannerblocker*, i *driver* di scaricamento, i *firewall* e l'installazione automatica *on-line* di filtri per i siti *web*.

Nel punto 3 sono inclusi i *weblog* e le statistiche relative ai siti *web*, l'utilizzo dei motori di ricerca e di elenchi su Internet, l'abbonamento a giornali o riviste *on-line*, l'accesso o scaricamento di fotografie, immagini, libri e altre pubblicazioni elettroniche, l'accesso a notizie e informazioni in genere e le forniture di spazi pubblicitari.

Al punto 4 è stato aggiunto, rispetto alla formulazione originaria, il download anche verso telefoni cellulari, di musica, film, suonerie e l'accesso ai giochi *on-line* nei quali i giocatori sono lontani gli uni dagli altri.

Infine, al punto 5 è stata definita l'inclusione di tutte le prestazioni di insegnamento a distanza che funzionano attraverso Internet e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, è stata confermata l'esclusione di tutti i servizi di insegnamento qualora Internet venga utilizzato semplicemente come uno strumento di comunicazione tra docente e studente (utilizzo posta elettronica), sono stati inoltre inclusi i libri di esercizi completati dagli studenti *on-line* e corretti e valutati automaticamente, senza l'intervento umano.

Sempre ai fini di una maggiore chiarezza, l'articolo 12 del regolamento, esclude espressamente dalla disciplina, a prescindere dalle modalità con cui sono prestati, i servizi di radiodiffusione e di televisione, di telecomunicazione, compresi quelli resi attraverso videofonini, e di accesso a Internet. Non vi rientrano, inoltre, le cessioni di beni materializzati su *cd-rom*, libri, bollettini, giornali e riviste, cd e audiocassette, dvd e videocassette. Sono, infine, escluse le consulenze rese da professionisti via *e-mail*, le vendite all'asta tradizionali e le lezioni tenute da un insegnante attraverso un collegamento remoto. Tali servizi seguono, quindi, le "normali" regole in ordine alla territorialità.

E' interessante notare, in conclusione, come il nuovo regolamento stabilisca anche la regola, che non lascia spazio a equivoci, per la determinazione della base imponibile nelle operazioni di pagamento tramite carta di credito, che è il sistema di pagamento più diffuso nelle transazioni *on-line*. In sostanza, si precisa che l'esistenza di una commissione per l'utilizzo della carta di credito, in capo al fornitore, non riduce la base imponibile del servizio ceduto.

NOTE

1. Recepita dal legislatore italiano con il Dlgs 273/2003, in vigore dal 4 ottobre 2003, che ha introdotto nel Dpr 633/72 l'articolo 74-*quinquies*, e dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 ottobre dello stesso anno.

2. Documento della Commissione europea n. 374 del 1998.

3. Tale principio ha comportato l'inserimento nell'articolo 7, comma 4, del Dpr 633/72 della lettera *f-ter*.

4. La dichiarazione deve essere presentata entro 20 giorni dal termine del periodo di riferimento.

di

Vincenzo Borrillo

Andrea Pizzabiocca Lanzi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/maggiore-chiarezza-nel-commercio-elettronico>