



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PAVIA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E AZIENDALI

Corso di Laurea magistrale in Economia e

Legislazione d'impresa

Percorso: Amministrazione, Finanza e Controllo

**I profili IVA dell'*e-commerce*: analisi delle
normative riguardanti il commercio elettronico e
della prassi dell' Agenzia delle Entrate**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Piantavigna Paolo

**Tesi di Laurea
di Cappini Simona
Matr. n. 518342**

Anno Accademico 2023-2024

INDICE

INTRODUZIONE	5
1. CONCETTI INTRODUTTIVI	9
1.1. L'Imposta sul Valore Aggiunto	9
1.1.1. Il presupposto territoriale per le cessioni di beni	13
1.1.2. Il presupposto territoriale per le prestazioni di servizi	14
1.2. L'impatto della digitalizzazione sui tradizionali schemi di tassazione	15
1.2.1. La residenza fiscale delle persone fisiche	16
1.2.2. La residenza fiscale delle persone giuridiche	20
1.2.3. La stabile organizzazione	23
2. E-COMMERCE: L'IVA NEL MONDO DIGITALE	29
2.1. La <i>Digital Economy</i> : una nuova "faccia" dell'economia	29
2.1.1. Una panoramica sul commercio elettronico	30
2.1.2. L'IVA nel commercio elettronico: evoluzione, sfide e opportunità	32
2.2. Il commercio elettronico diretto	36
2.2.1. La territorialità dei servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e resi attraverso l'utilizzo di strumenti elettronici	39
2.2.2. Servizi digitali resi mediante intermediazione: l'articolo 9 bis del Regolamento 282/2011/UE	43
2.2.3. Piattaforme <i>social e influencer</i> : un settore a dir poco sottovalutato	46
2.2.4. I servizi interattivi online e la nuova Direttiva	50
2.3. Il commercio elettronico indiretto e le vendite a distanza	55
2.3.1. La disciplina delle vendite a distanza intracomunitarie	56
2.3.2. Beni spediti dal fornitore o per suo conto: l'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE	62
2.3.3. La disciplina delle vendite a distanza di beni importati	65
2.3.4. La disciplina delle vendite tramite interfacce elettroniche	68
3. LO SPORTELLO UNICO: EVOLUZIONE E FUNZIONAMENTO	75
3.1. Introduzione ed evoluzione dello Sportello Unico IVA	75
3.1.1. L'introduzione del regime speciale con la Direttiva 2002/38/CE	79
3.1.2. Il " <i>Mini One Stop Shop</i> " (MOSS)	81
3.2. Lo Sportello Unico attualmente in vigore	84
3.2.1. Il regime OSS non UE	88
3.2.2. Il regime OSS UE	90
3.2.3. Il regime di importazione IOSS	93
3.2.4. Il regime speciale di importazione	98

3.3. Verso un sistema IVA Europeo unificato: tra Sportello Unico e cooperazione fiscale	101
4. L'ADATTAMENTO FISCALE ALL'EVOLUZIONE DIGITALE: SFIDE E STRATEGIE NELL'E-COMMERCE	105
4.1. Le sfide fiscali nell'era digitale	105
4.2. La sfida dell'armonizzazione IVA: problemi e soluzioni alla doppia imposizione	107
4.2.1. L'esperienza del " <i>Cross Border Ruling</i> ": un approccio collaborativo durato troppo poco	112
4.3. Lotta all'evasione fiscale nell' <i>e-commerce</i> : le nuove strategie dell'Agenzia delle Entrate	116
4.3.1. I nuovi obblighi per i Prestatori dei Servizi di Pagamento: verso un sistema fiscale più trasparente	118
4.3.2. I nuovi obblighi per i gestori di piattaforme digitali: la DAC7	125
CONCLUSIONI	131
BIBLIOGRAFIA	135

INTRODUZIONE

Nel panorama contemporaneo, l'evoluzione delle tecnologie digitali ha comportato una trasformazione significativa nei modelli di *business*, conducendo inevitabilmente anche ad una radicale revisione delle normative esistenti. Infatti, la digitalizzazione e la scoperta di nuove tecnologie sempre più avanzate hanno rivoluzionato l'economia globale, trasformando profondamente anche il settore del commercio elettronico. Abbattendo i confini geografici, permettendo alle aziende di raggiungere un mercato globale e ai consumatori di accedere ad una vasta gamma di prodotti e servizi con un semplice "clic", lo scambio di beni o servizi online ha subito una crescita esponenziale.

Se, però, da un lato la digitalizzazione ha permesso un rapido sviluppo per gli operatori economici, dall'altro ha complicato l'intero funzionamento dei sistemi fiscali, a partire dalla disciplina riguardo l'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA). Nelle transazioni dell'*e-commerce*, infatti, l'IVA ha messo a dura prova le legislazioni tributarie, dal momento che gli scambi online di beni o servizi, per loro natura, coinvolgono più facilmente venditori e acquirenti residenti in Paesi diversi, complicando in modo notevole uno dei principi fondanti dell'imposta, quello territoriale.

Non solo. Dal momento che la complessità delle operazioni legate al mondo digitale aumenta notevolmente di giorno in giorno (basti immaginare, ad esempio, come il lancio di una nuova piattaforma possa riuscire a mettere in dubbio l'efficacia di un tradizionale principio economico e fiscale quale l'imposizione IVA, come è avvenuto di recente con le piattaforme "*Instagram*" e "*TikTok*", che hanno permesso lo sviluppo di modelli di *business* basati su campagne pubblicitarie attraverso i "*social network*" e i loro "*influencer*"), la vera sfida per le Amministrazioni fiscali è proprio quella di rimanere al passo con i tempi e con la digitalizzazione, per evitare che le vecchie norme, efficaci in passato, risultino obsolete per il contesto attuale, rischiando, così, di incappare in un aumento di casi di elusione o evasione fiscale. Infatti, il fenomeno dell'*e-commerce* rappresenta un ambito particolarmente critico, esigendo un'attenzione particolare sia dal punto di vista normativo che applicativo.

La presente tesi si propone di analizzare le implicazioni normative dell'Imposta sul Valore Aggiunto applicabili al commercio elettronico, mettendo in luce, attraverso l'evoluzione della disciplina, da un lato i miglioramenti che negli anni hanno portato alla disciplina attuale, e dall'altro le ancora troppe lacune presenti.

La trattazione si sviluppa in quattro capitoli, ognuno dei quali approfondisce specifici aspetti della materia, con l'obiettivo di offrire un quadro giuridico completo e aggiornato.

Dopo una breve disamina, nel primo capitolo, dei concetti introduttivi utili ad affrontare il tema dei profili IVA nell'*e-commerce* (quali il presupposto di territorialità, il concetto di residenza e di stabile organizzazione) il secondo capitolo, dopo un'introduzione alla *digital economy*, che evidenzia come il commercio elettronico abbia trasformato le dinamiche economiche tradizionali e creato nuove sfide per la fiscalità, offre un'analisi delle normative in tema di Imposta sul Valore Aggiunto nel commercio elettronico, mettendo in luce le nuove sfide e opportunità. Si discutono le implicazioni fiscali del commercio elettronico diretto, dalle più generali, come le problematiche legate alla territorialità dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici, alle più specifiche, quali gli aspetti legati alle piattaforme *social* e all'intermediazione. Segue, poi, lo studio del commercio elettronico indiretto e le vendite a distanza, che rappresentano un ulteriore *focus* del capitolo, con un approfondimento dettagliato delle discipline applicabili alle vendite intracomunitarie, alle vendite di beni importati e alle transazioni effettuate tramite interfacce elettroniche. L'analisi contenuta nel secondo capitolo, distinta tra commercio elettronico diretto ed indiretto, risulta cruciale per comprendere come le normative siano state adattate per rispondere alle esigenze di un mercato sempre più globalizzato e digitalizzato.

Il terzo capitolo si concentra sull'evoluzione e sul funzionamento dello "Sportello Unico IVA", un meccanismo fondamentale per la semplificazione degli adempimenti fiscali nel contesto del commercio elettronico. L'introduzione di un tale strumento è stata una risposta necessaria alla complessità crescente delle transazioni digitali e all'esigenza di armonizzazione delle procedure fiscali a livello europeo. Il capitolo ripercorre l'evoluzione dello Sportello Unico, a partire

dall'introduzione del regime speciale con la Direttiva 2002/38/CE, passando per il “*Mini One Stop Shop*” (“MOSS”) fino ad arrivare al regime “*One Stop Shop*” (“OSS”) attualmente in vigore, che si distingue in regime “OSS non UE”, regime “OSS UE” e regime di importazione “*Import One Stop Shop*” (“IOSS”). Si sottolinea, inoltre, a conclusione del capitolo, quali sono le problematiche e le sfide dell'attuale sistema IVA europeo, evidenziando la precarietà dei controlli e della riscossione coattiva e facendo emergere dubbi sulla sua efficienza nel contrastare evasione ed elusione, che saranno poi argomento del quarto capitolo.

Infatti, l'ultimo capitolo, pone l'attenzione sulle strategie che l'Unione Europea e l'Agenzia delle Entrate hanno implementato al fine di combattere i fenomeni di frode nel commercio elettronico e i casi di doppia imposizione, insiti nella struttura della disciplina. La cooperazione internazionale, la trasparenza nei sistemi di pagamento e la responsabilizzazione dei gestori delle piattaforme digitali rappresentano le più rilevanti strategie adottate per affrontare le complessità del mercato digitale.

1. CONCETTI INTRODUTTIVI

1.1. L'Imposta sul Valore Aggiunto

Costituendo una parte significativa delle entrate governative attraverso la tassazione dell'incremento di valore che si crea in ciascuna fase del processo produttivo, l'Imposta sul Valore Aggiunto rappresenta un elemento fondamentale nella maggior parte dei sistemi fiscali europei, garantendo altresì un gettito costante allo Stato durante l'intero anno fiscale¹. La sua ammissione all'interno del nostro Paese si deve al Decreto del Presidente della Repubblica 633/1972 (chiamato anche "Decreto IVA") il quale, recependo la "Prima Direttiva del Consiglio dell'11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari"², ha introdotto nel sistema fiscale una nuova imposta che ha sostituito la previgente IGE, acronimo di Imposta Generale sulle Entrate, gravante sul valore totale dei beni trasferiti anziché sul solo incremento.

Visto il successo che il tributo ha avuto fin dalla sua entrata in vigore, negli anni, si sono susseguiti diversi provvedimenti unionali, che hanno via via migliorato il sistema dell'Imposta sul Valore Aggiunto, fino ad arrivare all'emanazione della Direttiva IVA attualmente applicabile, la Direttiva 2006/112/CE, che è stata modificata ed aggiornata fino ad oggi con provvedimenti unionali successivi.

L'imposizione di una nuova tassazione a livello europeo, e di conseguenza il suo continuo miglioramento, derivano da una duplice necessità.

In primo luogo, la Comunità Europea si era posta l'obiettivo di creare un mercato interno comune, con concorrenza su scala continentale, realizzabile solo attraverso la riduzione delle differenze tra le legislazioni degli Stati membri, al fine di consentire agli operatori economici di estendere la propria attività anche al di fuori dei confini nazionali. La realizzazione di un tale scopo richiede che l'imposizione di un tributo a livello europeo agevoli la libera circolazione delle merci e dei servizi tra gli Stati membri piuttosto che contrastarla e, per questo, la Direttiva propone l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume d'affari attraverso l'implementazione del sistema IVA, al fine di eliminare

¹ Cfr. Santacroce, Benedetto, *Manuale Imposta sul valore aggiunto 2024*, quarta edizione, Gruppo24ore, febbraio 2024, p.7

² Dir. 67/227/CEE

le differenze tra gli Stati che possono influire sulla concorrenza, sia sul piano comunitario sia sul piano nazionale³.

In secondo luogo, vi era l'esigenza di garantire una completa neutralità nella realizzazione degli scambi intracomunitari, indipendentemente dalla lunghezza della catena distributiva⁴, riscuotendo l'imposta in modo esteso e generale e coinvolgendo tutte le fasi della produzione del bene o della prestazione del servizio, compreso lo stadio finale del commercio al dettaglio⁵.

Infatti, il sistema comune dell'IVA, così come stabilito dal comma 2 dell'articolo 1 della Direttiva 2006/112/CE, prevede l'applicazione di un'imposta generale sui consumi, che sia proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, a prescindere dal numero di operazioni che intervengono prima della fase dell'imposizione, durante il processo produttivo e distributivo⁶. Emerge dalla disposizione comunitaria che l'IVA è un'imposta indiretta, in quanto gravante non direttamente sul reddito così come prodotto o sulla ricchezza⁷, ma sul consumo, che riflette un presupposto impositivo molto ampio, frutto di una manifestazione indiretta della capacità contributiva del soggetto gravato dall'imposta, il consumatore finale⁸. Sotto quest'ottica, l'IVA può essere vista come un veicolo per passare da una tassazione delle persone ad una tassazione delle cose⁹.

³ Considerando n. 4, Dir. 2006/112/CE: “La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario”

⁴ Considerando n. 7, Dir. 2006/112/CE:” Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione”

⁵ Cfr. Santacroce, Benedetto, *Manuale Imposta sul valore aggiunto 2024*, quarta edizione, Gruppo24ore, febbraio 2024, p. 7

⁶ Art.1, comma 2°, Dir. 2006/112/CE: “Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione [...]”

⁷ Le imposte che gravano direttamente sul reddito e sulla ricchezza sono le imposte dirette, quali ad esempio IRPEF ed IRES

⁸ Ciò risulta in linea con quanto stabilito dalla Costituzione, che all'articolo 53 stabilisce che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva [...]”

⁹ Cfr. Santacroce, Benedetto, *Manuale Imposta sul valore aggiunto 2024*, quarta edizione, Gruppo24ore, febbraio 2024, p. 22

Essendo un tributo che colpisce solamente l'incremento di valore apportato dall'operatore commerciale in ciascuna fase del processo produttivo e distributivo, l'IVA rappresenta un'imposta plurifase non cumulativa, in quanto l'importo dovuto in ogni passaggio non si somma a quello dovuto negli altri. L'Erario, in questo modo, incassa l'IVA da operatori diversi, in considerazione del fatto che ogni soggetto versa una parte di tributo proporzionale al valore aggiunto che egli stesso ha realizzato lungo la catena produttiva e l'imposta totale ricevuta dallo Stato sarà di conseguenza proporzionale al valore finale del bene.

Affinchè, però, il commerciante sia incentivato ad attuare operazioni incise dal tributo è necessario che si tratti di un'imposta per lui neutrale, a prescindere dal numero di passaggi che intervengono prima della vendita finale al consumatore. Al fine di garantire l'assenza di carico fiscale sulle attività economiche, che assicura il rispetto della neutralità IVA, il legislatore ha, quindi, previsto un procedimento composto da due principali momenti, i quali, se applicati congiuntamente, assicurano che l'imposta non ricada su alcun operatore commerciale, rappresentante il soggetto passivo IVA¹⁰ del tributo, in quanto è il consumatore finale, contribuente di fatto¹¹, a dover essere gravato dal tributo. I due momenti corrispondono all'obbligo di rivalsa, sancito dall'articolo 18 del Decreto IVA, che permette al cedente di addebitare l'importo del tributo al cessionario, e al diritto di detrazione, stabilito dall'articolo 19 dello stesso Decreto, secondo il quale il soggetto passivo detrae dall'IVA incassata, a titolo di rivalsa, dal cessionario l'importo che lui stesso ha versato in un momento anteriore al cedente del bene sul quale ha operato incrementandone il valore. In questo modo, ad ogni operazione economica il soggetto cedente è tenuto a calcolare l'imposta applicando una specifica aliquota¹², che varia a seconda del bene o del servizio oggetto di cessione, al prezzo di vendita e a versare l'ammontare così calcolato allo Stato. Contestualmente, lo stesso può detrarre l'imposta (idealmente applicando la stessa

¹⁰ Il soggetto passivo, o contribuente di diritto, dell'obbligazione tributaria è rappresentato dal debitore dell'imposta in conseguenza del fatto che si sono concretizzate situazioni indicate dalla legge come presupposto tributario che sono a lui ascrivibili

¹¹ Il contribuente di fatto è il soggetto sul quale grava l'onere finanziario del tributo

¹² In Italia, l'aliquota IVA è del 22%. Sono, però, previste aliquote ridotte del 4%, del 5% e del 10% per particolari beni e servizi, i quali sono specificati nella tabella A parte II, parte II-bis e parte III del Decreto IVA

aliquota) che egli ha versato sugli acquisti di beni e servizi impiegati nell'esercizio della propria attività economica¹³.

L'articolo 1 del Decreto IVA, introducendo l'Imposta sul Valore Aggiunto e delineando il suo campo di applicazione, stabilisce che la stessa “si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”¹⁴. Da tale dispositivo, emergono i fondamentali presupposti dell'IVA, i quali devono essere contemporaneamente rispettati ai fini dell'applicazione dell'imposta, in quanto la mancanza di almeno uno di questi genera un'operazione fuori campo IVA¹⁵:

- Presupposto soggettivo¹⁶: l'operazione imponibile ai fini IVA deve essere effettuata da soggetti che agiscono nell'esercizio dell'attività di impresa o nell'esercizio di arti e professioni;
- Presupposto oggettivo¹⁷: l'operazione economica si deve qualificare come cessione di beni o prestazione di servizi;
- Presupposto territoriale¹⁸: ha lo scopo di collegare l'operazione ad un determinato territorio, identificando il luogo di consumo attraverso criteri oggettivi o soggettivi. La cessione o la prestazione rilevano in Italia solo nel caso in cui possano essere considerate come effettuate nel territorio dello Stato. Tale presupposto stabilisce, di fatto, una ripartizione del gettito tra gli Stati, assicurando che l'imposta sul valore aggiunto venga riscossa dall'erario nel luogo in cui avviene l'effettivo utilizzo, in linea con la natura dell'IVA come imposta sui consumi¹⁹.

Ai fini del presente elaborato, è il presupposto territoriale ad essere cruciale in tema di commercio elettronico, in quanto consente di determinare in quale Paese diventa esigibile l'IVA e permette di evitare (o quantomeno cercare di farlo) casi di doppia imposizione o non imposizione, per assicurare che le entrate fiscali siano allocate correttamente tra le giurisdizioni degli Stati coinvolti.

¹³ Cfr. Santacroce, Benedetto, *Manuale Imposta sul valore aggiunto 2024*, quarta edizione, Gruppo24ore, febbraio 2024, p. 22

¹⁴ Art. 1, D.P.R. 633/1972

¹⁵ L'importazione è, però, un'eccezione a tale regola, in quanto l'IVA viene applicata anche senza il rispetto del presupposto soggettivo (Cfr. Santacroce, Benedetto, *Manuale Imposta sul valore aggiunto 2024*, quarta edizione, Gruppo24ore, febbraio 2024, p. 26)

¹⁶ Artt. 4 e 5, D.P.R. 633/1972

¹⁷ Artt. 2 e 3, D.P.R. 633/1972

¹⁸ Artt. 7-7 octies, D.P.R. 633/1972

¹⁹ Cfr. Santacroce, Benedetto, *Manuale Imposta sul valore aggiunto 2024*, quarta edizione, Gruppo24ore, febbraio 2024, p. 301

1.1.1. Il presupposto territoriale per le cessioni di beni

La normativa UE disciplina la territorialità ai fini IVA delle operazioni di cessione di beni attraverso gli articoli 31 e seguenti della Direttiva 2006/112/CE, i quali stabiliscono il principio generale secondo il quale le cessioni si considerano effettuate nel luogo in cui i beni si trovano al momento in cui si ritiene effettuata l'operazione, in relazione al luogo in cui il bene oggetto di cessione si trova al momento della transazione. In particolare, tale principio è articolato mediante una bipartizione che distingue tra cessioni senza trasporto²⁰, rilevanti nel luogo in cui il bene si trova al momento della cessione, e cessioni con trasporto²¹, per le quali rileva il luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione, o in generale del trasporto. Tale principio è, infatti, considerato il più idoneo al fine di stabilire dove avviene l'effettivo consumo, in quanto si può presupporre che tale luogo corrisponda al posto in cui i beni ceduti si trovano fisicamente²².

Per meglio analizzare l'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto in relazione allo scambio di beni, disciplinato a livello nazionale all'articolo 7 *bis* del Decreto IVA, occorre considerare tali operazioni sotto tre diverse prospettive²³:

- Scambi nazionali: per le transazioni che avvengono all'interno di ciascun Stato membro, l'IVA viene applicata nel luogo in cui si origina l'operazione, applicando il principio di tassazione nel Paese di destinazione, ed è a carico del cedente;
- Scambi Intra-UE: per le cessioni di beni tra Stati membri UE, l'imposizione dell'IVA avviene nello Stato di destinazione e l'imposta è dovuta dal cessionario, nello Stato in cui i beni vengono spediti o trasportati;
- Scambi Extra-UE: per le importazioni e le esportazioni di beni con Paesi terzi, l'IVA è applicata secondo il principio di tassazione nel Paese di destinazione e risulta direttamente a carico dell'importatore o dell'esportatore.

Un tale approccio risulta essenziale anche nel commercio elettronico, in quanto quest'ultimo, sin dalla sua introduzione, ha consentito agli operatori

²⁰ Art. 31, Dir. 2006/112/CE: "Si considera come luogo della cessione, se il bene non viene spedito o trasportato, il luogo dove il bene si trova al momento della cessione"

²¹ Art. 32, comma 1°, Dir. 2006/112/CE: "Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente"

²² Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Territorialità delle cessioni di beni: criteri, deroghe e novità*, in "L'IVA", 5 (2022), p. 54

²³ Cfr. Santacroce, Benedetto, *Manuale Imposta sul valore aggiunto 2024*, quarta edizione, Gruppo24ore, febbraio 2024, pp. 305, 306

economici di estendere le loro attività al di fuori dei confini nazionali con maggior facilità, facendo aumentare significativamente il numero di vendite internazionali effettuate.

1.1.2. Il presupposto territoriale per le prestazioni di servizi

La regolamentazione riguardo al presupposto di territorialità delle prestazioni di servizi è stabilita dagli articoli 43 e seguenti della Direttiva 2006/112/CE e a livello nazionale dagli articoli 7 *ter* e seguenti del Decreto IVA, introdotti a seguito del Decreto Legislativo 18/2010, modificando il vecchio testo dell'articolo 7, suddividendolo in diversi articoli, dal 7 al 7 *octies*. La riforma introdotta ha delineato un sistema di territorialità basato sullo *status* del committente: nel caso in cui il committente sia un soggetto passivo IVA (rapporto *Business to Business*, B2B), la prestazione di servizi è considerata territorialmente rilevante nel luogo in cui il committente è stabilito²⁴, mentre, nel caso in cui il committente non sia un soggetto passivo IVA (rapporto *Business to Consumer*, B2C), la prestazione è rilevante nel luogo in cui il prestatore ha la sua sede²⁵.

Gli articoli successivi introducono deroghe alla regola generale in base alla natura specifica del servizio, assicurando che il gettito IVA affluisca al territorio di effettiva fruizione della prestazione ceduta.

Il principio di territorialità, in modo particolare quello relativo alle prestazioni di servizi, complesso e soggetto a eccezioni, riflette un incrocio di regole che, in alcuni casi, può dar luogo a doppia imposizione o a situazioni di non imposizione, a causa delle divergenze interpretative tra Stati membri.

²⁴ Art. 44, Dir. 2006/112/CE: “Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell’indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione”

²⁵ Art. 45, Dir. 2006/112/CE: “Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell’indirizzo permanente o della residenza abituale del prestatore”

Attribuendo alle operazioni B2B la territorialità al luogo in cui si trova il committente e alle operazioni B2C al luogo in cui si trova il prestatore, si vuole assicurare che l'IVA sia applicata nel luogo di consumo effettivo, ma un tale approccio può, in alcune circostanze, influenzare le decisioni di insediamento degli operatori economici e creare distorsioni della concorrenza, oltre che casi di evasione fiscale dell'imposta. In ogni caso, l'articolo 7 *ter* funge da principio generale a cui si ricorre in assenza di disposizioni specifiche stabilite dagli articoli successivi.

1.2. L'impatto della digitalizzazione sui tradizionali schemi di tassazione

Anche il sistema tributario si è dovuto confrontare con l'ampio sviluppo tecnologico degli ultimi anni, trovandosi costretto ad adattare gli schemi normativi tradizionali, i quali, a norma dell'articolo 3, comma 1 del Decreto del Presidente della Repubblica 917/1986²⁶, che rappresenta il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (comunemente chiamato TUIR), richiamano i due principi fondamentali della tassazione sul territorio dello Stato²⁷:

1. Il principio della “*World Wide Taxation*”, secondo il quale sono soggetti a tassazione i redditi ovunque prodotti da un soggetto che abbia la residenza ai fini fiscali in Italia (criterio soggettivo);
2. Il principio della “*Source Taxation*”, applicabile ai soggetti non residenti, che prevede la tassazione dei soli redditi prodotti all'interno del territorio dello Stato (criterio oggettivo).

In questo contesto, è, quindi, essenziale definire e comprendere quando un soggetto possa essere definito residente (o meno) ai fini fiscali in Italia. Tale concetto, fondamentale anche in tema di imposizione IVA nel commercio elettronico per stabilire in quale Paese sorgono gli obblighi relativi all'imposta, è riscontrabile nel TUIR, ed è stato recentemente oggetto di un'importante riforma, ad opera del Decreto Legislativo 208/2023, pubblicato il 28 dicembre 2023 ed

²⁶ Art. 3, comma 1°, TUIR: “L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato”

²⁷ Cfr. Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Residenza in Paese Balck list: a carico del contribuente la prova di effettivo trasferimento, anche indiretto – Commento*, in “il fisco”, 25 (2024), p. 2408

entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2024²⁸. La riforma ha coinvolto sia il concetto di residenza delle persone fisiche, riformando il comma 2 dell'articolo 2 del TUIR, sia il concetto di residenza delle persone giuridiche, modificando il comma 3 dell'articolo 73 del TUIR.

La ragione alla base dell'intervento di riforma da parte del legislatore risulta essere quella di voler avvicinare la normativa nazionale alla prassi internazionale. Questo emerge, in particolare, nel disegno di legge della Delega al Governo per la riforma fiscale²⁹, la quale afferma che l'intento è quello di "effettuare una revisione generale degli aspetti internazionali e sovranazionali del sistema tributario, introducendo modifiche che ne consentano l'adeguamento alle migliori pratiche nel rispetto degli obblighi assunti dall'Italia"³⁰.

1.2.1. La residenza fiscale delle persone fisiche

In tema di residenza fiscale delle persone fisiche, l'articolo 1 del citato Decreto, rinnovando il comma 2 dell'articolo 2 del TUIR, ha lasciato invariata l'individuazione dei tre requisiti che il vecchio dispositivo prevedeva³¹, ma ne ha modificato in modo significativo la portata normativa. In particolare, i 3 requisiti sono rappresentati dalla residenza, dal domicilio e dall'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente (comunemente nota come AIRE). A questi, il Legislatore del Decreto Legislativo 208/2023, ha aggiunto un quarto criterio di collegamento che prevede la mera presenza del contribuente nel territorio dello Stato³².

In merito al primo requisito della residenza, sia il nuovo che il vecchio

²⁸ Con effetto non retroattivo, implicando che per i contenziosi riferibili ad un anno di imposta antecedente al 1° gennaio 2024, continuerà ad applicarsi il vecchio concetto di residenza fiscale

²⁹ Legge 111/2023 del 9 agosto 2023 portante delega al governo per la revisione del sistema tributario

³⁰ Art. 3, Disegno di legge presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze (Giorgetti): Delega al Governo per la riforma fiscale presentata il 23 marzo 2023, A.C. 1038

³¹ Art. 2, comma 2°, TUIR (ante D.Lgs. 208/2023): "Ai fini delle imposte sul reddito si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile"

³² Ciascuno di questi requisiti va rispettato per la maggior parte del periodo di imposta. Tale criterio della prevalenza temporale è rimasto invariato anche nel nuovo dispositivo dell'articolo 2 comma 2, se non che è stato integrato con la dicitura "considerando anche le frazioni di giorno", al fine di recepire la prassi internazionale in ambito di doppie imposizioni che veniva applicata nell'ambito di un soggetto residente che svolge lavoro dipendente in uno Stato diverso da quello in cui la prestazione viene effettivamente prestata (Cfr. Selicato, Pietro, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in "La riforma fiscale di Giovannini Alessandro", Vol.1, Pacini, 2024, p. 22)

dispositivo offrono esplicito riferimento al concetto di residenza civilistica, disciplinata dall'articolo 43 del Codice civile, il quale la definisce come il luogo della "dimora abituale", richiedendo il soddisfacimento di due requisiti, uno oggettivo, dato dalla permanenza stabile nel luogo in cui si trova l'abitazione, e uno soggettivo, che consiste nell'intenzione da parte della persona fisica di restare in modo duraturo nel luogo in cui si trova l'immobile che funge da abitazione. Poiché la verifica di tali requisiti risulta complessa, per via degli elementi in parte materiali e in parte psicologici, l'accertamento della residenza fiscale ha spesso preferito il criterio del domicilio³³.

È, infatti, quest'ultimo requisito ad essere stato investito maggiormente dalla riforma. Come per la residenza, il vecchio comma 2 dell'articolo 2 faceva esplicito riferimento al Codice civile, il quale definisce il domicilio come il luogo in cui il soggetto "ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"³⁴, riferimento che ad oggi è stato eliminato.

Va chiarito che la giurisprudenza, in merito, si era spesso orientata verso un significato autonomo di domicilio fiscale, distaccandosi dalla nozione civilistica. Questo ha portato negli anni alla creazione di un dibattito con la dottrina, la quale, attenendosi al tenore letterale del comma 2, tendeva a limitare il concetto di domicilio ai rapporti economico-patrimoniali, e con l'Amministrazione Finanziaria³⁵, che adottava una visione maggiormente ampia, includendo nel concetto anche le relazioni personali. Inoltre, la Corte di Cassazione, influenzata dall'opinione della Corte di Giustizia UE³⁶, in un primo momento si era espressa privilegiando il centro degli interessi vitali³⁷, sia patrimoniali che personali³⁸, mentre in seguito si era concentrata sui rapporti economici in essere del soggetto³⁹, chiarendo che le relazioni affettive venivano messe in secondo piano al fine

³³ Cfr. Selicato, Pietro, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in "La riforma fiscale di Giovannini Alessandro", Vol.1, Pacini, 2024, p. 14

³⁴ Art. 43, comma 1°, c.c.

³⁵ Circolare 304/E del 02/12/1997 – Ministro delle Finanze, Dipartimento Entrate Accertamento e Programmazione Serv. I e Risoluzione 351/E del 07/08/2008 – Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

³⁶ Vedi Causa C-262/99, Louloudakis

³⁷ Cass. 25 marzo 2011, n. 6934, Cass. 15 giugno 2016, n. 12311

³⁸ Cass. 4 maggio 2022, n. 18009

³⁹ Cass. 20 dicembre 2018, n. 32992, Cass. 4 maggio 2021, n. 11620

probatorio della residenza fiscale⁴⁰.

In un tale contesto confuso, con la nuova formulazione del comma 2 dell'articolo 2, il legislatore, eliminando il rinvio civilistico, ha inserito il concetto di domicilio fiscale nella norma stessa, definendolo come “il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”⁴¹.

Enfatizzando sul concetto di relazioni personali e familiari, però, la nuova norma induce a considerare il domicilio nel luogo in cui si trovano i legami più stretti del contribuente, privilegiando i rapporti affettivi rispetto a quelli economico-patrimoniali.

Un tale approccio suscita per questo diverse perplessità, in quanto potrebbe risultare controverso in applicazione ai fatti concreti. Oltre ad essere ambiguo in merito a cosa debba intendersi con “relazioni personali e familiari”, la valutazione delle diverse situazioni concrete potrebbe risultare complicata, per via delle strutture familiari presenti nell'attuale contesto sociale, che possono spesso apparire complesse al punto da rendere molto difficile identificare il luogo effettivo degli interessi personali di un soggetto⁴². Questa situazione potrebbe, d'altro canto, indebolire ed ostacolare l'azione di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, vista la maggior semplicità, per il contribuente, di attuare una pianificazione fiscale attraverso il rapido spostamento delle relazioni sociali e familiari nello Stato in cui ottiene un vantaggio economico⁴³.

Inoltre, con un tale dispositivo, il legislatore sembra divergere dall'obiettivo di avvicinamento alla prassi internazionale, la quale prevede che nei casi di conflitto di residenza si debba procedere ad una valutazione complessiva, con riferimento a tutte le relazioni, affettive e non, che legano il soggetto ad un determinato luogo⁴⁴.

⁴⁰ Cfr. Selicato, Pietro, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in “La riforma fiscale di Giovanni Alessandro”, Vol.1, Pacini, 2024, pp. 15-17

⁴¹ Art.2, comma 2°, TUIR (post riforma)

⁴² Cfr. Nicolisi, Francesco, *Il punto su... La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in “Rivista di Diritto Tributario”, supplemento online, Pacini Giuridica, 29 febbraio 2024

⁴³ Cfr. Fiorentino, Antonio, Scarioni, Paolo, Angelucci, Pierpaolo, *Riforma fiscale, nozione di residenza al test delle relazioni personali*, in “Norme e Tributi – Il Sole24ore”, 12 dicembre 2023, p. 43

⁴⁴ Cfr. Selicato, Pietro, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in “La riforma fiscale di Giovanni Alessandro”, Vol.1, Pacini, 2024, p. 18

Questo viene confermato anche dal Modello OCSE⁴⁵, che, con riferimento ai conflitti di doppia residenza tra Stati contraenti, stabilisce vari criteri di collegamento, attribuendo particolare importanza al centro degli interessi vitali, luogo in cui il soggetto concentra le sue relazioni principali⁴⁶, sia familiari e personali, sia economiche e patrimoniali⁴⁷.

L'ultimo requisito presente anche nel vecchio comma 2 dell'articolo 2 del TUIR della residenza anagrafica, è rimasto pressoché lo stesso, se non per il passaggio da una presunzione assoluta ad una presunzione relativa. Infatti, prima della riforma, il dettato normativo non ammetteva la prova contraria, e l'iscrizione all'AIRE era sufficiente a definire un soggetto come residente nel luogo in cui risultava iscritto, anche nel caso in cui la realtà dei fatti fosse diversa⁴⁸. Dal 1° gennaio 2024, al contrario, con l'introduzione della dicitura “salvo prova contraria”, nel caso in cui il soggetto non abbia effettuato l'iscrizione all'AIRE dopo il suo trasferimento all'estero, egli potrà dimostrare la propria residenza in altro Stato fornendo prova del soddisfacimento degli altri requisiti sostanziali, quali residenza e domicilio⁴⁹.

Infine, l'elemento di novità apportato con il Decreto Legislativo 208/2023 è rappresentato dalla presenza fisica del soggetto nel territorio dello Stato, ispirato al

⁴⁵ L'OCSE, acronimo di “Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico”, in inglese OECD, acronimo di “*Organization for Economic Co-operation and Development*” è un'organizzazione internazionale di studi economici per i Paesi membri, che hanno in comune un sistema di governo democratico ed un'economia di mercato. Tale organizzazione ha sviluppato un modello contenente linee guida che hanno l'obiettivo di prevenire i casi di doppia imposizione e i casi di elusione ed evasione fiscale. Tale modello, chiamato appunto Modello OCSE, viene usato come punto di riferimento per la creazione degli accordi tra i vari Stati (<https://www.dt.mef.gov.it/> e <https://www.finanze.gov.it/>)

⁴⁶ Art. 4, Modello OCSE

⁴⁷ Cfr. Fiorentino, Antonio, Scarioni, Paolo, Angelucci, Pierpaolo, *Riforma fiscale, nozione di residenza al test delle relazioni personali*, in “Norme e Tributi – Il Sole24ore”, 12 dicembre 2023, p. 43

⁴⁸ Cfr. Selicato, Pietro, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in “La riforma fiscale di Giovannini Alessandro”, Vol.1, Pacini, 2024, p. 20

⁴⁹ Cfr. Tenore, Mario, *Residenza fiscale, una riforma conclusa solo a metà*, in “Edicola Fisco – Il Sole24ore”, 15 febbraio 2024, p. 27

Modello OCSE⁵⁰ e introdotto con la dicitura “ovvero sono ivi presenti”⁵¹ posta alla chiusura del periodo che disciplina residenza e domicilio. Per tale ragione, il Legislatore sembra voler considerare questo nuovo criterio come residuale rispetto a quelli precedenti⁵².

1.2.2. La residenza fiscale delle persone giuridiche

Per quanto riguarda, invece, le persone giuridiche, il Decreto Legislativo 208/2023 offre un rinnovo del comma 3 dell’articolo 73 del TUIR, che prevedeva una definizione di residenza ambigua, che era stata oggetto, negli anni, di parecchi contenziosi incerti.

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato.⁵³

In particolare, a creare ambiguità erano i concetti di⁵⁴ “oggetto principale”, nonostante fosse meglio declinato nei commi 4 e 5 dello stesso articolo⁵⁵, e di “sede dell’amministrazione”. La giurisprudenza aveva cercato di meglio definire quest’ultimo termine, ma non in modo univoco, in quanto, in taluni casi, si riferiva al luogo in cui la società svolgeva l’alta direzione⁵⁶ mentre in altri al luogo di accentramento e svolgimento delle attività amministrative della gestione

⁵⁰ In particolare alle “*tie breaker rules*”: se un soggetto viene considerato residente in due stati a norma delle rispettive fonti nazionali, il paragrafo 2 dell’articolo 4 del Modello OCSE stabilisce criteri alternativi da applicare in sequenza, al fine di determinare in quale dei due Stati il soggetto deve essere considerato residente, evitando la doppia imposizione come conseguenza della doppia residenza (Cfr. Selicato, Pietro, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in “La riforma fiscale di Giovannini Alessandro”, Vol.1, Pacini, 2024, pp. 18,19)

⁵¹ Art. 2, comma 2°, TUIR (post riforma)

⁵² Cfr. Selicato, Pietro, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in “La riforma fiscale di Giovannini Alessandro”, Vol.1, Pacini, 2024, pp. 18,19

⁵³ Art. 73, comma 3°, TUIR (ante riforma)

⁵⁴ Cfr. Stefano, Dorigo, *La residenza fiscale delle società e degli enti*, in “La riforma fiscale di Giovannini Alessandro”, Vol.1, Pacini, 2024, p. 28

⁵⁵ Art. 73, comma 4°, TUIR (ante riforma): “L’oggetto esclusivo o principale dell’ente residente è determinato in base alla legge, all’atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto”
Art. 73, comma 5°, TUIR (ante riforma): “In mancanza dell’atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l’oggetto principale dell’ente residente è determinato in base all’attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti”

⁵⁶ Cass. 22 aprile 2015, n. 8196

ordinaria⁵⁷.

Il nuovo dispositivo, mantenendo il criterio temporale ante riforma, prevede che la società o l'ente siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato nel caso in cui, alternativamente, abbiano in Italia⁵⁸:

- La sede legale: concetto invariato;
- La sede di direzione effettiva, la quale va intesa come il luogo in cui vengono prese in modo continuo e coordinato le decisioni strategiche che riguardano il complesso della società o dell'ente;
- La gestione ordinaria in via principale, con riferimento al luogo in cui si svolgono in maniera continuata e coordinata le attività correnti di gestione, relative al complesso della società e dell'ente.

Il criterio della sede legale ha carattere formale e costituisce un elemento di continuità necessaria con la normativa preesistente. Tuttavia, tale criterio, da solo, non può essere sufficiente a determinare la residenza fiscale di una società in quanto non tiene conto del luogo in cui effettivamente viene svolta l'attività, che meglio individua la realtà dei fatti⁵⁹. Infatti, anche in ragione del miglior allineamento alla prassi internazionale, il criterio della sede legale avrebbe dovuto essere subordinato ai criteri sostanziali, in quanto, a livello europeo, il paragrafo 1 dell'articolo 4 del Modello OCSE, elenca solo requisiti di carattere formale ai fini della determinazione della residenza fiscale, come "*domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature*"⁶⁰.

Il secondo criterio della sede di direzione effettiva sposta l'accento sulla localizzazione effettiva delle decisioni strategiche, ossia dove queste sono formate, trascurando, invece, il luogo di attuazione delle stesse. Tale dettaglio si allinea con la scelta di eliminare il criterio dell'oggetto principale ed ha lo scopo di chiarire l'ambito di applicazione della sede di direzione effettiva rispetto all'altro nuovo criterio sostanziale relativo alla gestione ordinaria amministrativa. È, inoltre, fondamentale che le decisioni strategiche vengano prese in modo continuativo, mettendo in evidenza non solo l'importanza del fattore temporale ma anche

⁵⁷ Cass. 4 ottobre 1988, n. 1988

⁵⁸ Art. 73, comma 3°, TUIR (post riforma)

⁵⁹ Cfr. Di Savorana, Alessandro, Vismara, Fabrizio, *Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale delle società (in una prospettiva anche sovranazionale)*, in "Rivista di Diritto tributario", supplemento online, Pacini Giuridica, 18 aprile 2024

⁶⁰ Cfr. Stefano, Dorigo, *La residenza fiscale delle società e degli enti*, in "La riforma fiscale di Giovanni Alessandro", Vol.1, Pacini, 2024, p. 30

l'importanza del fattore sostanziale, richiedendo che vi sia un'influenza significativa e costante sulle decisioni fondamentali dell'ente estero⁶¹.

Infine, il terzo criterio di residenza delle società e degli enti fa riferimento alla gestione ordinaria in via principale, comunemente chiamato “*day by day management*”, il quale si riferisce alla messa in atto di operazioni di gestione ordinaria, riguardanti l'ente nel suo complesso, in modo continuativo e coordinato. È rilevante il fatto che si tratti di funzioni operative principali, non meramente secondarie, per evitare che una società estera venga considerata residente in Italia sulla base di attività di gestione quotidiana non decisive, in quanto in tal caso potrebbe essere considerata come avente una stabile organizzazione sul territorio italiano (sub § 1.2.3.).

A differenza del criterio della sede di direzione effettiva, che si concentra sull'assunzione delle decisioni strategiche, il criterio della gestione ordinaria include sia aspetti decisionali che esecutivi, impedendo che i soci italiani siano classificati come *Senior Manager* senza che vi sia una corrispondente attività di attuazione in Italia.

Inoltre, il criterio risulta essere in linea con l'idea, sviluppata dalla giurisprudenza europea, che la libertà di stabilimento giustifica la localizzazione di una società in un determinato Stato anche nel caso in cui la scelta sia guidata esclusivamente da motivazioni fiscali, a condizione che l'insediamento sia reale ed operativo⁶². In particolare, non può essere negata la genuinità dell'insediamento di un ente in un certo Stato nel caso in cui la sua presenza fisica, organizzativa ed economica sia adeguata allo svolgimento delle funzioni attribuite. Pertanto, il criterio della gestione ordinaria consente di escludere la residenza fiscale di una società estera che dimostra un effettivo inserimento dell'organizzazione nel proprio Paese di costituzione, a condizione che vi sia autonomia nelle decisioni relative alla gestione ordinaria⁶³.

⁶¹ Cfr. Stefano, Dorigo, *La residenza fiscale delle società e degli enti*, in “La riforma fiscale di Giovanni Alessandri”, Vol.1, Pacini, 2024, p. 31

⁶² Causa C-196/04 del 12 settembre 2006

⁶³ Cfr. Dorigo, Stefano, *La residenza fiscale delle società e degli enti*, in “La riforma fiscale di Giovanni Alessandri”, Vol.1, Pacini, 2024, pp. 34-36

1.2.3. La stabile organizzazione

Nel caso in cui un soggetto non possa essere considerato residente ai fini fiscali in Italia, entra in gioco l'articolo 23 del TUIR, il quale definisce tre criteri al fine di collegare le diverse forme di reddito al luogo in cui sono generate, per comprendere quale reddito si considera prodotto all'interno del territorio nazionale⁶⁴:

- La localizzazione del bene che genera reddito: tale presupposto viene applicato ai redditi fondiari⁶⁵, i quali si considerano prodotti in Italia a prescindere dalle caratteristiche del soggetto non residente, ai redditi diversi generati da beni situati in Italia e da plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società aventi sede in Italia;
- La residenza del soggetto che eroga il reddito: tale situazione si verifica nel caso in cui il soggetto non residente percepisce un reddito di capitale nel territorio dello Stato⁶⁶, un reddito pensionistico, un'indennità risarcitoria, un reddito assimilato a quello di lavoro subordinato (quale a titolo esemplificativo una borsa di studio) o un compenso percepito per l'utilizzazione di un bene immateriale, quale un brevetto, o per prestazioni artistiche;
- Il luogo in cui viene svolta l'attività: a tal fine rilevano i redditi diversi, quelli percepiti in Italia a seguito di lavoro autonomo e dipendente e quelli percepiti da attività d'impresa. Affinchè quest'ultima tipologia di reddito sia assoggettata a tassazione in Italia è, però, necessario che tale attività sia esercitata tramite una stabile organizzazione.

In merito, le disposizioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni che si fondano sul modello OCSE stabiliscono che sussiste una "stabile organizzazione" quando, all'interno del territorio dello Stato, viene identificata una sede fissa d'affari del soggetto non residente, tramite la quale i redditi vengono effettivamente generati⁶⁷, e, in particolare, a norma dell'articolo 5 del modello OCSE, è necessario che vi sia la presenza di una "sede di affari"⁶⁸, che sia "fissa" e

⁶⁴ Cfr. Ceppellini, Primo, Lugano, Roberto, *Manuale Testo Unico delle Imposte sui redditi*, ventottesima edizione, 2024, pp. 239-244

⁶⁵ La tassazione del reddito fondiario riguarda i terreni e i fabbricati situati in Italia, qualora iscritti nei registri catastali attraverso l'attribuzione di una rendita

⁶⁶ L'impiego di capitale da cui derivano i proventi deve essere effettuato in Italia e l'effettiva corresponsione dei proventi stessi provenga dallo Stato, da un soggetto residente o da una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti non residenti (Risoluzione n. 12/E dell'Agenzia delle Entrate, 18 febbraio 2021, p. 7)

⁶⁷ Art. 5, comma 1°, Modello OCSE: *"For the purposes 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"*

⁶⁸ Art. 5, comma 2°, Modello OCSE: *"The term "permanent establishment" includes especially: a)*

che in essa venga svolta l'attività dell'impresa, implicando generalmente, che il personale dipendente dell'impresa svolga l'attività nell'ambito dello Stato in cui si trova la sede.

Nell'ordinamento italiano, la definizione di “stabile organizzazione” viene introdotta con l'articolo 162 del TUIR⁶⁹, il quale configura due manifestazioni concrete, quella materiale (o diretta) e quella personale (o indiretta): mentre con la stabile organizzazione materiale si fa riferimento ai mezzi materiali organizzati dall'impresa al fine di soddisfare l'esigenza di svolgere un'attività in Italia, quella personale ricorre alla persona fisica o giuridica che opera in Italia quale rappresentante dell'impresa estera⁷⁰.

Il concetto di “stabile organizzazione” viene poi declinato anche nel contesto dell'Imposta sul Valore Aggiunto, in particolare all'articolo 11 del Regolamento 282/2011/UE, che la definisce come un'entità organizzativa distinta dalla sede principale dell'attività economica, caratterizzata dalla permanenza in un certo territorio e da un'adeguata struttura, sia in termini di risorse umane che tecniche, che le permette di ricevere i servizi utili a soddisfare le proprie necessità.

Si è soliti distinguere, in accordo con quanto affermato dalla Corte di Giustizia, tra stabile organizzazione destinataria delle prestazioni o fornitrice di beni e servizi, individuabile, in entrambi i casi, qualora possieda⁷¹:

- Una dimensione adeguata;
- Una presenza permanente di risorse umane e tecniche;
- La capacità di effettuare operazioni commerciali autonomamente.

Va chiarito che, tale concetto riveste un'importanza secondaria ai fini dell'IVA, in quanto assume rilevanza solo nel caso in cui la sede principale di un

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”

⁶⁹ Negli ultimi anni, l'articolo 162 è stato oggetto di revisione, volta ad adattare il dettato normativo al progetto OCSE/G20 del 2014 (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*), emanato al fine di contrastare i fenomeni evasivi che non sono protetti adeguatamente con le Convenzioni contro le doppie imposizioni. Infatti, la disposizione dell'articolo 162 del TUIR si applica solo nel caso in cui offra al contribuente un trattamento più vantaggioso rispetto a quanto previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni (Circolare Agenzia Entrate n. 25/E del 16 giugno 2004)

⁷⁰ Cfr. Ceppellini, Primo, Lugano, Roberto, *Manuale Testo Unico delle Imposte sui redditi*, ventottesima edizione, 2024, p. 1476

⁷¹ Cfr. Accorsi, Davide, Airaghi, Stefano Luigi, Mosca, Cristina, *Intervento della stabile organizzazione: possibile anche senza negoziazione dei contratti*, in “Fiscalità&Commercio Internazionale”, 3 (2024), pp. 11,12

soggetto passivo non produce un risultato razionale, tanto che il concetto definito a livello unionale non è stato recepito a livello di normativa nazionale in Italia ma solo a livello di prassi, con la Circolare n. 37/E dell’Agenzia delle Entrate del 29 luglio 2011⁷².

Tuttavia, la nozione di “stabile organizzazione”, ancorata alla dimensione fisica di una società e alla sua presenza nel territorio, rischia di risultare “obsoleta” in un’epoca investita da un ampio sviluppo digitale, in cui il commercio elettronico sta, ormai, diventando sempre più parte della vita quotidiana della maggior parte dei consumatori finali (e non solo), data la possibilità di acquistare con facilità un bene o un servizio in qualsiasi momento e in qualunque posto semplicemente collegandosi alla rete internet.

In questo contesto, il concetto di “stabile organizzazione” diventa, quindi, problematico, dal momento che le realtà economiche hanno la possibilità di superare senza problemi i confini territoriali dello Stato ed il progresso tecnologico, con la conseguente apertura dei mercati, permette alle transazioni commerciali di avvenire in tutto il mondo senza la necessità di essere fisicamente presenti nel luogo in cui avviene l’effettivo scambio.

La criticità deriva dal fatto che il concetto di “stabile organizzazione” presuppone un nesso materiale ed economico tra territorio e soggetto non residente al fine di poter tassare il reddito in un determinato Stato. In assenza di tale collegamento, non sarebbe possibile assoggettare a tassazione i redditi che non prevedono una qualche presenza fisica, come appunto i redditi prodotti con il commercio digitale, in quanto fondati non su beni materiali ma su asset intangibili, come brevetti o algoritmi, e su canali telematici di comunicazione che permettono lo sfruttamento di un mercato estero senza la necessità di insediarsi materialmente in quello Stato.

Anche l’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, con il rapporto OCSE/G20 “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, pubblicato nel 2015, ha espresso la propria preoccupazione per la pianificazione fiscale nel

⁷² Cfr. Accorsi, Davide, Airaghi, Stefano Luigi, Mosca, Cristina, *Intervento della stabile organizzazione: possibile anche senza negoziazione dei contratti*, in “Fiscalità&Commercio Internazionale”, 3 (2024), p. 12

mondo digitale, evidenziando, in particolare, come il controllo dell'effettiva presenza dei requisiti stabiliti per l'identificazione di una stabile organizzazione incontri oggettive complicità con l'economia digitale e con i suoi nuovi modelli di *business*⁷³. Per questo motivo, il criterio di collegamento definito dalla “sede di affari” perde di efficacia quando l'attività d'impresa viene svolta *online*, in quanto in un tale contesto risulta complesso, se non talvolta impossibile, tracciare una specifica localizzazione geografica⁷⁴, come conseguenza del distacco tra il luogo in cui avviene la creazione del valore e quello di effettiva manifestazione, e di imponibilità del reddito.

A tal proposito, si è resa necessaria la rivisitazione del criterio di collegamento “materiale” definito dalla sede fissa e, di conseguenza, del concetto stesso di “stabile organizzazione”, per contrastare i fenomeni di doppia e non imposizione in rapido aumento. Ciò è stato fatto legando il significato di “stabile organizzazione” con quello di “presenza economica significativa”, la quale si configura nel caso in cui l'attività svolta dalla società non residente mostri un'intensità tale da dimostrare un'effettiva e frequente interazione con il territorio dello Stato, dimostrabile anche attraverso elementi di natura digitale, capaci di attestare un collegamento reale, sebbene non fisico, tra impresa e territorio⁷⁵.

Tutto ciò viene assimilato dal Legislatore italiano nell'articolo 162 del TUIR, con l'introduzione della lettera *f bis*) al comma 2⁷⁶, il quale stabilisce che “l'espressione «stabile organizzazione» comprende [...] una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”⁷⁷.

Un tale approccio, adottato inizialmente anche in ambito UE, si è però dimostrato inadeguato al fine di contrastare i fenomeni elusivi, portando alla necessaria evoluzione nel concetto di “presenza digitale significativa”, introdotto

⁷³ Cfr. Melis, Giuseppe, *Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale*, in “Diritto Mercato Tecnologia”, 1 (2016), p. 210

⁷⁴ Cfr. Della Rovere, Antonella, Viola, Ilaria, *Prospettive della digital economy in ambito internazionale, europeo e nazionale*, in “il fisco”, 10 (2019), pp. 947, 948

⁷⁵ Cfr. Corasaniti, Giuseppe, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 4 (2020), p. 1420

⁷⁶ Tale introduzione si deve all'articolo 1, comma 1010° della Legge di Bilancio 2018

⁷⁷ Art. 162, comma 2°, lett. f-bis), TUIR

con la proposta COM (2018)147 della Commissione UE, basato non più sulla presenza fisica dell'impresa ma sul contatto qualificato con il mercato interno presente nello Stato in cui si effettua un'operazione economica, e che si configura quando l'attività svolta dalla società in uno Stato membro è costituita in tutto o in parte dalla fornitura di servizi digitali ed è considerata soddisfatta se almeno uno dei seguenti criteri riguardanti la significatività dell'attività è verificato nel corso di un periodo d'imposta⁷⁸:

- Ricavi totali derivanti dai servizi digitali resi ad utenti situati nello Stato membro superiore a sette milioni di euro;
- Numero di utenti che utilizzano i servizi digitali situati nello Stato membro superiore a 100.000⁷⁹;
- Numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali conclusi da parte di utenti situati nello Stato membro superiore a 3.000.

In conclusione, mentre nel contesto internazionale si è assistito ad un cambio di rotta attraverso l'introduzione di un nuovo concetto di "presenza significativa digitale", rompendo giuridicamente con la *ratio legis* della presenza materiale e fisica della stabile organizzazione, in ambito nazionale, l'articolo 162 del TUIR sembra "rimanere «ancorato alla tradizione», applicandosi all'economia digitale quale modalità *tout court* "abusiva" del criterio di localizzazione per il tramite di una sede fissa materiale"⁸⁰.

⁷⁸ Art. 4, Capo II, COM (2018) 147

⁷⁹ Con riferimento ai primi due punti, l'utente viene considerato residente in uno specifico Stato membro se, per accedere all'interfaccia digitale che fornisce i servizi digitali, utilizza un dispositivo situato in tale Stato, determinando quest'ultimo tramite l'indirizzo IP del dispositivo o mediante altri metodi di geolocalizzazione, se maggiormente precisi

⁸⁰ Cfr. Corasaniti, Giuseppe, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 4 (2020), p. 1423

2. E-COMMERCE: L'IVA NEL MONDO DIGITALE

2.1. La *Digital Economy*: una nuova “faccia” dell'economia

Negli ultimi anni, grazie alla diffusione di Internet e all'evoluzione delle tecnologie digitali, si è assistito ad un radicale cambiamento della società contemporanea, che ha portato alla creazione di un nuovo modello sociale ed economico, che prende il nome di “Società dell'informazione”⁸¹, nella quale gli asset fisici perdono rilevanza rispetto al predominio dell'informazione, un bene immateriale privo di tangibilità, che infatti diventa il nuovo strumento di creazione di valore, andando a sostituire i vecchi pilastri dell'economia capitalista (“*old-economy*”) quali il capitale e la forza lavoro. È grazie allo sfruttamento del valore economico dell'informazione che assistiamo alla nascita della c.d. economia digitale⁸².

Sebbene non esista una definizione unificata del termine, negli anni si sono susseguite una serie di citazioni di autori diversi che tentano di chiarire tale concetto, primo tra tutti Don Tapscott nel 1996 con il libro “*The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*”, che, denominandola “*Age of Networked Intelligence*”, definisce la *Digital Economy* come una rete di esseri umani, i quali, attraverso la tecnologia, combinano intelligenza, conoscenza e creatività al fine di progredire nella creazione di ricchezza e sviluppo sociale, enfatizzando la relazione tra la nuova economia, i nuovi affari e le nuove tecnologie, e la loro abilitazione reciproca⁸³.

Inoltre, nel trattato del 2013 “*The Digital Economy*” l'OCSE⁸⁴ definisce la *Digital Economy* come un'economia, operante sul web, che permette ed effettua lo

⁸¹ Termine coniato dal sociologo statunitense Daniel Bell nel libro “*The Coming Of Post-industrial Society*” del 1976

⁸² Cfr. De Laurentis, Rodolfo, *Economia digitale - e-Book*, G. Giappichelli Editore, 2021, p. 7

⁸³ “*Not only about the networking of technology... smart machines... but about the networking of humans through technology*” that “*combine intelligence, knowledge, and creativity for breakthroughs in the creation of wealth and social development*” (Cfr. Tapscott, *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, 1996)

⁸⁴ Acronimo di “Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico”, in inglese OECD, acronimo di “*Organization for Economic Co-operation and Development*”. Si tratta di un'organizzazione internazionale di studi economici per i paesi membri, che hanno in comune un sistema di governo democratico ed un'economia di mercato (<https://www.dt.mef.gov.it/>)

scambio di beni e servizi attraverso il commercio elettronico⁸⁵. È, infatti, con la crescita esponenziale della connessione alla rete Internet e l'adozione di dispositivi mobili sempre più all'avanguardia, che il commercio elettronico ha subito una rapida espansione, diventando senza dubbio uno dei settori più dinamici ed in continua evoluzione. Un tale sviluppo non solo ha ampliato le opportunità di mercato, ma ha anche influenzato profondamente il modo in cui interagiamo, lavoriamo e generiamo valore, segnando una trasformazione a livello globale fondamentale nella struttura economica e sociale. L'*e-commerce*, trasformando il panorama commerciale globale, permette alle aziende di raggiungere un pubblico internazionale senza la limitazione geografica dei negozi fisici ed è diventato un pilastro fondamentale dell'economia moderna, trasformando sia il modo in cui le persone acquistano e sia il modo in cui le aziende operano.

2.1.1. Una panoramica sul commercio elettronico

Con il concetto di “commercio elettronico” si ricomprendono le cessioni di beni o le prestazioni di servizi messe in atto attraverso l'utilizzo della tecnologia, e, più in particolare, di Internet, in cui non viene richiesta l'interazione simultanea delle parti. Inoltre, l'OCSE con il *Digital Economic Paper* n.163 del 2011, definisce il “commercio elettronico” come l'acquisto o la vendita di beni o servizi online, attraverso apposite funzioni digitali predisposte al fine di inviare o ricevere ordini, escludendo dal necessario utilizzo di Internet le fasi del pagamento e della consegna, e, dal lato soggettivo, prevedendo che la transazione possa avvenire tra imprese, famiglie, individui, governi e altre organizzazioni, pubbliche o private⁸⁶.

A livello legislativo, la definizione di commercio elettronico è da ricercarsi all'articolo 2 del Decreto Legislativo 70/2003, atto normativo che rappresenta la norma di ricezione della fondamentale Direttiva 2000/31/CE in tema di *e-commerce*, relativa agli “aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione nel mercato interno”. In tale articolo, l'*e-commerce* viene rappresentato come l'insieme delle attività economiche realizzate tramite la rete globale di Internet,

⁸⁵ “*The digital economy enables and executes the trade of goods and services through electronic commerce on the Internet*” (Cfr. OECD, *The Digital Economy*, 2013)

⁸⁶ Cfr. OECD, *Next Generation Access Networks and Market Structure*, Parigi, OECD Publishing, OECD *Digital Economy Papers* 183 (2011)

caratterizzato dalla presenza costante degli operatori economici attraverso un sito web. Esso include non solo le transazioni di beni e servizi, indipendentemente dalla loro natura giuridica (compravendita, locazione, permuta ecc.), ma anche le attività di pubblicità, promozione e comunicazione commerciale effettuate online⁸⁷. L'articolo 2 del Decreto Legislativo 70/2003 fa riferimento alle offerte di servizi della società dell'informazione, effettuate ai consumatori per via elettronica, che, secondo quanto disposto dall'articolo 1 comma 1 lettera b) della Legge 317/1989, includono ogni servizio fornito a distanza e tramite mezzi elettronici, in cambio di un corrispettivo e su richiesta individuale del destinatario della prestazione.

Gli attori principali che intervengono nel settore dell'*e-commerce* sono il prestatore e il destinatario del servizio, che può essere un consumatore finale⁸⁸ o un operatore economico soggetto passivo, le cui definizioni sono contenute all'articolo 2 del Decreto Legislativo 70/2003. Mentre il prestatore è riconosciuto nella persona, sia essa fisica o giuridica, che fornisce un servizio relativo alla società dell'informazione⁸⁹, il destinatario del servizio rappresenta il soggetto che, con il fine di ricercare o rendere accessibili informazioni, utilizza tale servizio⁹⁰. Può trattarsi di un consumatore, un soggetto che agisce con finalità che non sono riconducibili ad alcuna attività commerciale, imprenditoriale o professionale⁹¹, o un soggetto che agisce con scopi imprenditoriali.

È possibile classificare le diverse tipologie di commercio elettronico utilizzando due diversi criteri. Con il primo, è possibile suddividere il commercio elettronico a seconda dei soggetti che partecipano alla transazione, distinguendo tra:

- *business to consumer* (B2C), nel caso in cui la vendita sia rivolta al consumatore finale;
- *business to business* (B2B), nel caso in cui lo scambio avvenga tra operatori economici commerciali con lo scopo di incrementare le

⁸⁷ Cfr. Visconti, Gianfranco, *Il regime speciale IVA per l'“e-commerce” di servizi ai consumatori*, in “PMI”, 7 (2016), p. 53

⁸⁸ Sebbene vi sia nell'ordinamento italiano una disciplina specifica che accoglie tutte le norme che tutelano i rapporti posti in essere dal consumatore quale parte debole del contratto, data dal Codice del consumo (Decreto Legislativo 206/2005), il Decreto Legislativo 70/2003 viene applicato anche nel caso in cui si instauri un rapporto tra un operatore economico ed un consumatore, in quanto l'articolo 68 contenuto al capo II del Codice del Consumo, denominato appunto “Commercio elettronico”, offre un esplicito rinvio al Decreto del 2003, con riferimento “alle offerte di servizi della società dell'informazione, effettuate ai consumatori per via elettronica”

⁸⁹ Art.2, comma 1°, lett. b), D. Lgs. 70/2003

⁹⁰ Art.2, comma 1°, lett. d), D. Lgs. 70/2003

⁹¹ Art.2, comma 1°, lett. e), D. Lgs. 70/2003

- transazioni e gli affari tra le aziende;
- *business to administration*, che si riferisce a rapporti che intervengono tra società ed enti non commerciali.

Classificando, invece, il commercio elettronico in base alla modalità di vendita e alla tipologia di prodotto offerto si distingue tra commercio elettronico diretto e indiretto.

Il commercio elettronico diretto prevede la fornitura di beni immateriali e servizi informatici attraverso “Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell’informazione, impossibile da garantire”⁹². Tale modalità di *e-commerce* avviene esclusivamente per via telematica in quanto, una volta confermato e pagato l’ordine, il cliente riceve il servizio acquistato attraverso il *download* o attraverso la consegna telematica dei dati necessari per potervi accedere. Per tale motivo, questa tipologia di *e-commerce* comporta la dematerializzazione della transazione commerciale, essendo il bene acquistato intangibile ed immateriale. Tale argomento sarà meglio affrontato nel paragrafo dedicato (sub § 2.2).

Il commercio elettronico indiretto, invece, consiste nella vendita di beni materiali esposti nel catalogo multimediale riscontrabile in rete, il quale offre tutte le informazioni necessarie all’acquirente per poter scegliere se procedere all’acquisto, come le caratteristiche del bene, il prezzo, le modalità di consegna e di pagamento. Una volta confermato l’ordine dall’acquirente, la merce viene consegnata tramite i canali tradizionali, quali corrieri o spedizioni postali. Vi è la possibilità di scegliere che il pagamento avvenga al momento della conferma dell’ordine attraverso l’utilizzo di mezzi elettronici oppure alla consegna. Il concetto di commercio elettronico indiretto sarà meglio affrontato nel paragrafo ad esso dedicato (sub § 2.3).

2.1.2. L’IVA nel commercio elettronico: evoluzione, sfide e opportunità

La smaterializzazione delle operazioni commerciali ha, come accennato, avuto riflessi anche in tema di imposte indirette, prima fra tutte l’IVA.

⁹² Art. 11, Reg. 1777/2005/CE

L'adattamento dell'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto con la nuova frontiera del commercio elettronico ha subito un lungo processo, che non si può ancora definire del tutto concluso per via della complessità della materia. Il momento che rappresenta l'inizio di tale processo è la proposta di modifica della Direttiva 77/388/CEE in relazione al "regime di Imposta sul Valore Aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici", da parte della Commissione Europea⁹³.

Con questo primo intervento, la Commissione si è maggiormente concentrata sul tema di imposizione IVA alle prestazioni di servizi online, portando in secondo piano l'applicazione della stessa alla cessione di beni, giustificando tale scelta con la loro, all'epoca, bassa rilevanza in termini di entrate fiscali, dovuta dalla difficoltà di adeguare le normative esistenti a questo tipo di transazioni, in particolare con quelle di tipo B2C di scarso valore⁹⁴.

Prima della modifica, la Direttiva 77/388/CEE stabiliva che i servizi fossero tassati nello Stato del prestatore (c.d. principio di tassazione nel Paese d'origine), in particolare considerando come "luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale"⁹⁵. La scelta di adottare il principio di tassazione nel Paese d'origine risultava coerente con il quadro economico del 1977, ma, con l'evoluzione dell'economia e l'emergere di fornitori extracomunitari, si è riscontrato il rischio di elusione fiscale e distorsione nella concorrenza, dovute dal fatto che non venivano tassati i servizi resi da fornitori extra-UE a soggetti residenti UE mentre erano soggetti a tassazione gli stessi se erogati da fornitori appartenenti ad uno Stato membro a soggetti residenti in Paesi non facenti parte dell'Unione Europea.

Di conseguenza, sono state adottate misure volte a rendere i servizi digitali

⁹³ COM 349/2000

⁹⁴ Cfr. Garbarini, Cristiano, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in "Diritto e Pratica Tributaria", 5 (2000), p. 1259

⁹⁵ Art. 9, Dir. 77/388/CEE

imponibili ai fini IVA se resi da operatori extra-UE a soggetti passivi o consumatori finali residenti in territorio UE e non imponibili se resi da soggetti passivi UE a soggetti extra-UE (c.d. principio di tassazione nel Paese di destinazione), al fine di contrastare l'elusione del pagamento dell'IVA tramite acquisti da fornitori extracomunitari da parte di soggetti residenti UE, che avevano provocato un'importante perdita dal punto di vista delle entrate fiscali degli Stati membri, oltre che un forte disincentivo alla libera concorrenza tra imprese comunitarie e non⁹⁶.

Con l'entrata in vigore della Direttiva 2002/38/UE, con riguardo alla territorialità, la situazione era la seguente⁹⁷:

- Il principio di tassazione nel Paese di destinazione trovava applicazione solo nel caso di un soggetto passivo UE mentre l'imposta non veniva applicata nel caso in cui il servizio fosse destinato ad un soggetto extra-UE, consumatore finale o soggetto passivo che sia;
- Il principio di tassazione nel Paese d'origine restava applicabile per le prestazioni di servizi rese a consumatori finali UE e per le transazioni concluse con mezzi elettronici;
- I servizi prestati da soggetti extra-UE erano tassati nel luogo di residenza del destinatario;
- Trovava applicazione il "VoES: *VAT on e-service*", un sistema di semplificazione delle procedure fiscali per i soggetti extra-UE, tema affrontato al paragrafo dedicato (sub § 3.1.1).

Un altro importante sviluppo in materia di applicazione dell'IVA al commercio elettronico può essere identificato con la Direttiva 2008/8/CE, entrata in vigore il 1° gennaio 2015, il cui obiettivo principale era quello di raggiungere il principio di neutralità, caratterizzante l'Imposta sul Valore Aggiunto, anche nell'*e-commerce*, andando ad aggiornare⁹⁸ la definizione delle operazioni e la territorialità del tributo. La Direttiva si concentra principalmente sul commercio elettronico diretto, ridefinendo il concetto di "prestazione di servizi tramite mezzi elettronici"⁹⁹,

⁹⁶ Cfr. Garbarini, Cristiano, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in "Diritto e Pratica Tributaria", 5 (2000), pp. 1260-1263

⁹⁷ Cfr. Melis, Giuseppe, *Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale*, in "Diritto Mercato Tecnologia", 1 (2016), pp. 231,232

⁹⁸ Cfr. Melis, Giuseppe, *Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale*, in "Diritto Mercato Tecnologia", 1 (2016), pp. 216-233

⁹⁹ Art.1 par.1. Dir. 2008/8/CE: "Trasmissione inviata inizialmente e ricevuta a destinazione per mezzo di attrezzature per l'elaborazione, ivi compresa la compressione e memorizzazione digitale di dati, nonché la trasmissione intera, il trasporto e la ricezione via cavo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettronici, ivi comprese la diffusione televisiva ai sensi della Direttiva CEE/89/552 e la radiodiffusione"

andando ad agire non tanto sul contenuto del servizio quanto sul metodo di trasmissione, distinguendo tra servizi prestati solamente attraverso l'utilizzo di mezzi elettronici e servizi che prevedono un significativo intervento dell'essere umano, pur non riuscendo a definire un marcato confine tra i due, in particolare in tema di telecomunicazioni. Inoltre, pur restando applicabile il principio di tassazione nel Paese d'origine alle transazioni mediante mezzi elettronici, viene esteso il principio di tassazione nel Paese di destinazione anche ai fornitori di servizi UE. Infatti, il sistema VoES viene sostituito con il nuovo sistema MOSS, acronimo di *Mini one Stop Shop*, introdotto per semplificare gli adempimenti fiscali per i fornitori UE ed extra-UE (vedi paragrafo dedicato sub § 3.1.2).

L'ultimo intervento normativo, ad oggi in vigore, prende il nome di "*VAT e-commerce package*", ed è composto dalla Direttiva 2017/2455/UE, che ha modificato le Direttive 2006/112/CE e 2009/132/CE¹⁰⁰ "per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni", e la Direttiva 2019/1995/UE che ha modificato la Direttiva 2006/112/CE "per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e a talune cessioni nazionali di beni". Gli obiettivi, espressi anche nei considerando delle Direttive, riguardano la protezione del gettito fiscale degli Stati UE e il superamento delle barriere alle vendite online transfrontaliere, al fine di creare un libero mercato con pari condizioni di concorrenza.

Le novità principali introdotte con il pacchetto IVA sul commercio elettronico, recepito nell'ordinamento italiano con il Decreto Legislativo 83/2021, che ha modificato il Decreto IVA e il Decreto-legge 331/93¹⁰¹, sono le seguenti:

- Il regime MOSS viene sostituito dal nuovo sistema *One Stop Shop*, c.d. OSS, che attraverso lo sportello unico permette di dichiarare e versare l'IVA dovuta nel Paese di destinazione, ampliando l'ambito di applicazione del vecchio regime;

¹⁰⁰ La Direttiva 2009/132/CE determina l'ambito di applicazione dell'articolo 143, lettere b) e c), della Direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'esenzione dall'Imposta sul Valore Aggiunto di talune importazioni definitive di beni

¹⁰¹ Il Decreto-legge 331/93 è intitolato "Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie"

- Viene introdotto un nuovo sistema, chiamato *Import One Stop Shop*, c.d. IOSS, volto a semplificare l'assolvimento dell'Imposta sul Valore Aggiunto sulle vendite a distanza di beni di valore non superiore a 150€ importati da Paesi esteri.

Entrambi i sistemi saranno affrontati nei paragrafi ad essi dedicati (sub § 3.2).

2.2. Il commercio elettronico diretto

Per qualificare una transazione come appartenente all'ambito del commercio elettronico diretto è necessario che la sua effettuazione non sia possibile se non attraverso l'utilizzo di mezzi elettronici e che tutte le fasi dell'operazione, dall'ordine alla consegna, avvengano attraverso canali online¹⁰², in quanto, nel contesto dei servizi prestati per via elettronica, il prodotto viene fornito al destinatario in formato digitale attraverso una rete elettronica, senza che vi sia alcuna manifestazione tangibile¹⁰³.

Infatti, lo scambio di beni immateriali, quali *software*, file audio e video ecc, rientra nell'ambito del commercio elettronico diretto, visto ai fini IVA come la prestazione di servizi TTE, i quali si distinguono in tre diverse categorie di servizi: servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi resi attraverso l'utilizzo di strumenti elettronici.

Secondo l'articolo 24 comma 2 della Direttiva 2006/112/CE, i servizi che coinvolgono la trasmissione, l'emissione e la ricezione di segnali, testi, immagini, suoni o altre informazioni di qualsiasi natura resi attraverso fili, onde radio, mezzi ottici o altri strumenti elettromagnetici sono identificati come "servizi di telecomunicazione", ricomprendendo nel concetto anche la cessione e la concessione di diritti che permettono di utilizzare mezzi per tale trasmissione, emissione o ricezione, inclusa la fornitura dell'accesso a reti d'informazione globali.

In tale concetto, secondo quanto indicato dall'articolo 6 *bis* comma 1 del Regolamento 282/2011/UE¹⁰⁴, rientrano:

¹⁰² Art. 7, Reg. 282/2011/UE

¹⁰³ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Territorialità delle prestazioni di servizi rese per via elettronica*, in "L'IVA", 4 (2024), p. 27

¹⁰⁴ Regolamento di esecuzione. 282/2011/UE del Consiglio del 15 marzo 2011 recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, modificato dal Regolamento 1042/2013/UE del Consiglio, del 7 ottobre 2013, che modifica il Regolamento 282/2011/UE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi

- Servizi di telecomunicazione che includono telefonia fissa e mobile per trasmettere e commutare voce, dati e video, incluso l'uso di videofonia, servizi telefonici con funzionalità video;
- Servizi telefonici erogati tramite Internet, compresi quelli che utilizzano il protocollo Internet per la trasmissione vocale (*Voice over Internet Protocol - VoIP*);
- Servizi di gestione delle chiamate, come il trasferimento automatico delle chiamate, la chiamata in attesa, la posta vocale, l'identificazione del soggetto chiamante, la chiamata a tre;
- Servizi di radioavviso;
- Servizi di audiotext;
- Servizi come fax, telegrafo e telex;
- Accesso ad Internet e al *World Wide Web*;
- Connessioni di rete private per collegamenti di telecomunicazione destinati all'uso esclusivo del consumatore.

Non sono, però, compresi i servizi di teleradiodiffusione e quelli prestati attraverso l'utilizzo di strumenti elettronici¹⁰⁵.

Infatti, i primi rientrano nella definizione dell'articolo 6 *ter* del medesimo Regolamento, il quale stabilisce, al primo paragrafo, che tali servizi si riferiscono alla fornitura al pubblico di contenuti audio e audiovisivi, come programmi radiofonici o televisivi, trasmessi da un fornitore di servizi di media¹⁰⁶ attraverso reti di comunicazione, sotto sua diretta responsabilità editoriale, per l'ascolto o la visione simultanea seguendo un programma predefinito (palinsesto). Si ricomprendono tra di essi i programmi radiofonici (o televisivi) trasmessi su una rete radiofonica (o televisiva) oppure distribuiti attraverso una rete elettronica (IP streaming), se diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione su una rete radiofonica (o televisiva)¹⁰⁷.

Con la Circolare n. 22/E del 2016, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito alcune peculiarità dei servizi di teleradiodiffusione, al fine di distinguerli dalle altre categorie di servizi rilevanti ai fini IVA nel commercio elettronico diretto:

- il loro indirizzamento al pubblico, anziché a singoli destinatari;
- la loro erogazione da parte di un fornitore di servizi media, il quale si assume la responsabilità editoriale, che consiste nel controllo sulla selezione dei programmi e sulla loro disposizione in un palinsesto nel

¹⁰⁵ Art. 6 *bis*, par. 2, Reg. 282/2011/UE

¹⁰⁶ Art. 1 par.1, lett. d, Dir. 2010/13/UE: ««fornitore di servizi di media», la persona fisica o giuridica che assume la responsabilità editoriale della scelta del contenuto audiovisivo del servizio di media audiovisivo e ne determina le modalità di organizzazione»

¹⁰⁷ Art. 6 *ter*, par. 2, Reg. 282/2011/UE

contesto di trasmissioni televisive, o in un catalogo per quanto riguarda i servizi di media audiovisivi a richiesta. È importante sottolineare che la responsabilità editoriale non sempre implica la responsabilità legale, secondo le leggi nazionali, per i contenuti o i servizi forniti¹⁰⁸;

- la loro destinazione ad essere ascoltati e visti simultaneamente, in quanto il contenuto audio o audiovisivo viene reso disponibile contemporaneamente al pubblico.

In particolare, l'assenza di quest'ultimo requisito porterebbe, in linea generale, a far rientrare il servizio nella categoria dei servizi prestati per via elettronica, i quali sono invece disciplinati dall'articolo 7 del Regolamento 282/2011/UE, che li definisce come “i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione”.

Vi è poi un'elencazione di servizi che vengono inclusi in tale definizione al paragrafo 2 del medesimo regolamento, e al paragrafo 3 quelli che, al contrario, risultano esclusi. Inoltre, è possibile trovare un maggior dettaglio dei servizi prestati mediante strumenti elettronici nell'Allegato II della Direttiva 2006/112/CE, il quale contiene un elenco indicativo che viene poi meglio specificato nell'allegato I del Regolamento 282/2011/UE. A titolo di esempio, alla lettera a) dell'Allegato II della Direttiva IVA troviamo la “fornitura di siti *web* e *web-hosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature”, che viene specificata nell'elenco dell'Allegato I del Regolamento, il quale contiene un esempio dei servizi che rientrano nella categoria definita dalla citata lettera a):

- a) Hosting di siti web e di pagine web;
- b) Manutenzione automatica di programmi, remota e on line;
- c) Amministrazione remota di sistemi;
- d) Conservazione dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente;
- e) Fornitura on line di spazio sul disco in funzione delle richieste.

L'Agenzia delle Entrate, infine, ha chiarito che rientrano tra i servizi prestati mediante l'utilizzo di strumenti elettronici anche le attività di gestione dei profili *social*¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Art. 1 par.1, lett. c, Dir. 2010/13/UE

¹⁰⁹ Risposta Agenzia delle Entrate n. 96/2018

2.2.1. La territorialità dei servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e resi attraverso l'utilizzo di strumenti elettronici

Ai fini IVA, tutto ciò che rientra nell'ambito dell'*e-commerce* diretto rileva come prestazione di servizi¹¹⁰ e non come cessione di beni, con le conseguenze che ne derivano in termini di territorialità.

Per quanto riguarda i servizi resi a consumatori finali per via elettronica, ai fini IVA, rileva il Paese di destinazione, in considerazione del fatto che il servizio si ritiene consumato nel luogo di residenza del destinatario della prestazione, in deroga a quanto previsto dal principio generale il quale, al contrario, in merito ai rapporti B2C, prevede che “le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: [...] quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”¹¹¹. L'obiettivo di tale deroga risulta essere quello di avvicinare la tassazione al luogo nel quale avviene l'effettivo consumo dei servizi elettronici, in virtù delle caratteristiche impositive dell'IVA che la inquadrano come l'imposta gravante sui consumi¹¹².

L'applicazione di tale criterio, però, presenta un'importante difficoltà pratica nel momento in cui i destinatari dei servizi non sono soggetti passivi IVA in quanto gli operatori economici devono adempiere agli obblighi IVA in ciascuno degli Stati membri in cui risiedono i consumatori finali che hanno richiesto il servizio.

Per affrontare tale problema, a livello europeo, la Direttiva 2008/8/CE ha stabilito che il criterio del luogo di destinazione si applica esclusivamente alle prestazioni effettuate nei confronti dei soggetti passivi¹¹³ mentre per le operazioni B2C sono stati inizialmente previsti criteri distinti a seconda della loro natura, Intra-

¹¹⁰ Art. 24, comma 1°, Dir. 2006/112/CE : “Si considera «prestazione di servizi» ogni operazione che non costituisce una cessione di beni”

¹¹¹ Art. 7 ter, comma 1°, lettera b), D.P.R. 633/72

¹¹² Tale concetto è ribadito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta 253/2017: “Con il decreto legislativo 42 del 31 marzo 2015, il legislatore italiano ha recepito la Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio, che, allo scopo di avvicinare il più possibile la tassazione al luogo di effettivo consumo di determinati servizi, ha ancorato l'applicazione dell'IVA allo Stato membro del committente, prevedendo che il luogo delle prestazioni dei servizi di telecomunicazione, dei servizi di teleradiodiffusione e dei servizi forniti per via elettronica (c.d. servizi “TTE”), resi a persone che non sono soggetti passivi di imposta (B2C), si considera quello in cui queste ultime sono stabilite, hanno il proprio indirizzo permanente o la propria residenza abituale”

¹¹³ Art. 44, Dir. 2006/112/CE

UE o Extra-UE¹¹⁴, i quali però, a partire dal 1° gennaio 2015, sono stati superati per via dell'introduzione dello Sportello Unico, che ha permesso ai fornitori di adempiere agli obblighi IVA, dovuta in diversi Stati membri, attraverso un unico portale web nel proprio Stato di identificazione, evitando così di registrarsi ai fini IVA in tutti gli Stati membri in cui l'IVA risulta dovuta per il criterio del luogo di destinazione (sub § 3.1.2.).

La Direttiva 2017/2455/UE ha poi introdotto significative modifiche nella disciplina IVA applicabile al commercio elettronico transfrontaliero, rivisitando parzialmente le disposizioni sulla territorialità dei servizi elettronici nelle operazioni B2C. Al fine di semplificare gli obblighi IVA per le piccole realtà imprenditoriali che forniscono i servizi elettronici in modo occasionale a consumatori finali residenti in altri Stati membri, è stata introdotta la soglia di €10.000, non oltre la quale i servizi dell'*e-commerce* diretto restano imponibili ai fini IVA nello Stato membro del fornitore, senza la necessità di adempiere agli obblighi fiscali in ciascuno Stato membro di consumo.

Nel caso in cui il volume dei servizi forniti superi la soglia stabilita, a partire da quel momento, l'IVA dovrà essere versata nel Paese in cui avviene il consumo del servizio. Tuttavia, il fornitore ha la facoltà di optare¹¹⁵ per l'applicazione di tale criterio impositivo anche nel caso in cui rientri nel limite della soglia, per evitare svantaggi competitivi derivanti dalle differenze nelle aliquote IVA vigenti nei vari Stati membri o per continuare ad utilizzare lo Sportello Unico, anche nel caso in cui sia verificato il non superamento della soglia¹¹⁶.

Quindi, le vendite al di sotto della soglia di €10.000 sono considerate vendite interne e l'IVA va versata nel proprio Stato membro mentre al superamento di tale limite, o nel caso in cui si eserciti l'opzione poc'anzi citata, va applicata la regola generale secondo cui l'imposta è esigibile nel luogo del consumo.

Per quanto riguarda i servizi in questione, gli Stati membri hanno la facoltà di adottare il "criterio del luogo di utilizzo", potendo stabilire che il luogo di

¹¹⁴ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Territorialità delle prestazioni di servizi rese per via elettronica*, in "L'IVA", 4 (2024), p. 30

¹¹⁵ L'opzione ha validità di 2 anni

¹¹⁶ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Territorialità delle prestazioni di servizi rese per via elettronica*, in "L'IVA", 4 (2024), p. 31

prestazione dei servizi, normalmente situato all'interno del loro territorio, sia considerato come se fosse situato al di fuori della Unione Europea, qualora l'effettiva utilizzazione e fruizione dei servizi avvenga al di fuori della UE oppure, viceversa, il luogo di prestazione dei servizi, normalmente situato al di fuori della UE, sia considerato come se fosse situato all'interno del loro territorio, nel caso in cui l'effettiva utilizzazione e fruizione avvenga all'interno del territorio dello Stato membro¹¹⁷.

Per quanto riguarda, invece, le prestazioni di servizi elettronici B2B, vengono applicate le regole generali per la determinazione del luogo di imposizione IVA che prevedono che “le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”¹¹⁸.

Sempre in tema di territorialità dei servizi TTE, è poi prevista una presunzione relativa nel caso in cui questi vengano forniti in luoghi come cabine telefoniche, postazioni *wi-fi*, *Internet caffè*, ristoranti ecc.¹¹⁹, e la fruizione degli stessi richiede la presenza fisica del destinatario. In questi casi, il destinatario viene considerato come stabilito nel luogo in cui riceve la fornitura del servizio, presumendo, inoltre, che tale servizio venga effettivamente utilizzato e goduto in tale posto¹²⁰. In tali circostanze, il luogo di imposizione corrisponde al territorio in cui il prestatore fornisce il servizio e in cui il destinatario è fisicamente presente. Tale presunzione si applica sia nel caso in cui il destinatario sia un soggetto passivo IVA sia nel caso in cui si tratti di un consumatore finale.

Inoltre, solamente in capo al prestatore, è prevista la possibilità di contestare la presunzione¹²¹ mediante tre elementi di prova¹²² non contraddittori che dimostrano che il destinatario è stabilito, ha un indirizzo permanente o una residenza abituale in un luogo diverso. Anche l'Amministrazione fiscale ha il potere di confutare la

¹¹⁷ Art. 59 *bis*, Dir. 2006/112/CE

¹¹⁸ Art. 7 *ter*, comma 1°, lettera a), D.P.R. 633/72

¹¹⁹ L'elenco dei luoghi è contenuto nell'articolo 24 *bis* del Regolamento 282/2011/UE. Tale elenco è fornito solamente a scopi esemplificativi e, per tale ragione, la presunzione può essere applicata anche nel caso in cui la prestazione avvenga in altri luoghi, a condizione che i criteri stabiliti dalla presunzione siano verificati (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 2016)

¹²⁰ Art. 24 *bis*, Reg. 282/2011/UE

¹²¹ Art. 24 *quinquies*, comma 1°, Reg. 282/2011/UE

¹²² L'articolo 24 *septies* del Regolamento 282/2011/UE contiene, a titolo non esaustivo, un elenco degli elementi di prova, tra cui, ad esempio, l'indirizzo di fatturazione del destinatario o il suo indirizzo di protocollo internet

presunzione, qualora emergano indizi di utilizzi impropri da parte del prestatore, senza limitazioni riguardo agli elementi di prova¹²³.

Da ultimo, per quanto riguarda i servizi destinati a privati o a persone giuridiche che agiscono esclusivamente nella loro veste istituzionale, il luogo di imposizione dei servizi elettronici viene determinato mediante presunzioni specifiche stabilite all'articolo 24 *ter* del Regolamento 282/2011/UE, riassunte nella seguente tabella¹²⁴:

<i>Caratteristiche della fornitura del servizio</i>	<i>Presunzione relativa al luogo di stabilimento del destinatario</i>
Attraverso la linea terrestre fissa dell'acquirente	Il destinatario si considera stabilito, avere il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui è installata la linea terrestre fissa
Attraverso reti mobili	Il destinatario si considera stabilito, avere il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel Paese identificato dal prefisso nazionale della carta SIM utilizzata per la ricezione dei servizi
È necessario utilizzare un decodificatore o un analogo dispositivo o una scheda di ricezione e senza che sia usata una linea terrestre fissa	Il destinatario si considera stabilito, avere il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui il decodificatore o l'analogo dispositivo è installato o, se questo non è noto, nel luogo in cui la scheda di ricezione è inviata al fine di essere ivi utilizzata
In circostanze diverse da quelle indicate nell'articolo 24 <i>bis</i> del Regolamento 262/2011/UE e nei precedenti punti	Il destinatario si considera stabilito, avere il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo identificato come tale dal prestatore sulla base di due dei seguenti elementi di prova non contraddittori (c.d. presunzione generale): <ul style="list-style-type: none"> - indirizzo di fatturazione del destinatario; - indirizzo di protocollo Internet del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione; - coordinate bancarie, come l'ubicazione del conto bancario utilizzato per il pagamento o l'indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca; - prefisso del Paese dell'identità utente mobile internazionale integrato nella carta SIM utilizzata dal destinatario; - ubicazione della linea terrestre fissa del destinatario attraverso la quale il servizio è prestato a quest'ultimo; - altre informazioni commerciali pertinenti.

Per tali operazioni, l'effettivo utilizzo del servizio non rileva ai fini della localizzazione della prestazione. Anche in questo caso, il prestatore può confutare

¹²³ Art. 24 *quinquies*, comma 2°, Reg. 282/2011/UE

¹²⁴ Tavola n. 4, D'Alfonso, Francesco, *Territorialità delle prestazioni di servizi rese per via elettronica*, in "L'IVA", 4 (2024), p. 34

la presunzione¹²⁵ applicata mediante tre elementi di prova non contraddittori, dimostrando che il destinatario è stabilito, ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale in un luogo diverso¹²⁶.

Anche l'Amministrazione fiscale, in presenza di indizi di usi impropri da parte del prestatore, può confutare la presunzione, ma senza le restrizioni sugli elementi di prova ed evitando di imporre oneri sproporzionati, soprattutto quando il servizio è occasionale, coinvolge piccole somme, richiede la presenza fisica del destinatario o non prevede il rilascio di ricevute¹²⁷.

Nel caso in cui non possano essere utilizzate le presunzioni specifiche dei primi tre punti della tabella, si applica la presunzione generale prevista alla riga quattro della tabella, per cui il luogo di appartenenza del destinatario coincide con quello identificato dal prestatore sulla base di due elementi di prova non contraddittori forniti dall'articolo 24 *septies* del Regolamento 282/2011/UE. Tuttavia, se il valore totale dei servizi TTE forniti non supera 100.000€, si presume che il consumatore sia stabilito, domiciliato o residente nel luogo identificato sulla base di un solo elemento di prova non contraddittorio¹²⁸. Superata tale soglia, si applicherà la regola generale con l'obbligo di fornire due elementi di prova¹²⁹.

2.2.2. Servizi digitali resi mediante intermediazione: l'articolo 9 bis del Regolamento 282/2011/UE

Per quanto riguarda il commercio elettronico diretto, è possibile che il servizio digitale venga fornito direttamente dal proprietario del contenuto elettronico, ossia dal fornitore del servizio oppure è possibile che la fornitura del servizio, prima di arrivare al destinatario della prestazione, coinvolga una serie di soggetti passivi, che vengono definiti intermediari. In questo secondo caso, occorre stabilire chi sia l'intermediario destinato ad adempiere agli obblighi IVA con

¹²⁵ Art. 24 *quinqüies*, Reg. 282/2011/UE

¹²⁶ Tale confutazione può avvenire solo per le prime 3 ipotesi contenute nella tabella. Inoltre, il legislatore comunitario ha previsto una gamma ampia di mezzi di prova, senza gerarchia tra essi, per adattarsi alla continua evoluzione economica e tecnologica del mercato dei servizi (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 2016)

¹²⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 2016

¹²⁸ Art. 24 *septies*, Reg. 282/2011/UE

¹²⁹ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Territorialità delle prestazioni di servizi rese per via elettronica*, in "L'IVA", 4 (2024), pp. 34, 35

riferimento alla prestazione del servizio elettronico¹³⁰. Per tale motivo, viene introdotta una presunzione, finalizzata a determinare con precisione il prestatore dei servizi ai fini IVA, soprattutto nel caso in cui il servizio non sia fornito direttamente al consumatore ma passi attraverso una lunga catena di fornitura, che potrebbe coinvolgere anche transazioni oltre confine¹³¹.

In merito, a norma dell'articolo 28 della Direttiva 2006/112/CE, qualora un soggetto agisca "in nome proprio ma per conto di terzi" in una prestazione di servizi, si presume che egli sia il destinatario e il fornitore di tali servizi a titolo personale. In particolare, nel caso in cui si tratti di servizi digitali prestati tramite una rete di telecomunicazioni, un'interfaccia o un portale, come ad esempio un mercato delle applicazioni, il legislatore unionale, con il Regolamento 282/2011/UE, presume che il soggetto passivo qualificato come intermediario agisca per conto del prestatore dei servizi, e come tale sia soggetto al versamento dell'imposta, in quanto ciascun soggetto che interviene tra fornitore e consumatore si ritiene abbia ricevuto e fornito il servizio digitale in nome proprio.

Il superamento di tale presunzione può, però, avvenire nel caso in cui siano intercorsi accordi contrattuali tra le parti, le quali abbiano stabilito esplicitamente che il fornitore del servizio sia responsabile del versamento dell'IVA in qualità di prestatore¹³². Oltre alla sussistenza di tale accordo, per poter superare tale presunzione prevista in capo ai soggetti passivi che intervengono in qualità di intermediari, al fine di rendere responsabile il fornitore originario del servizio al pagamento dell'imposta, l'articolo 9 *bis* del Regolamento 282/2011/UE, nel secondo capoverso del paragrafo 1, richiede il soddisfacimento di ulteriori due condizioni:

- La fattura emessa, o resa disponibile, da ogni soggetto passivo che interviene nella prestazione dei servizi elettronici nei rapporti B2B, deve identificare in modo chiaro i servizi offerti ed il relativo fornitore;
- La nota di pagamento, o la ricevuta emessa o resa disponibile per il destinatario finale nel rapporto B2C, deve identificare i servizi ed il relativo fornitore.

¹³⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 2016

¹³¹ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Territorialità delle prestazioni di servizi rese per via elettronica*, in "L'IVA", 4 (2024), p. 36

¹³² Art. 9 *bis*, par. 1, Reg. 282/2011/UE

Ciò significa che, nel caso in cui siano rispettate le condizioni, l'intermediario si qualifica come fornitore stesso del contenuto, riportando nella fattura l'intero corrispettivo del servizio elettronico come base imponibile. In caso contrario, la fattura dovrà contenere solamente il dettaglio del servizio di intermediazione reso e non quello del servizio prestato¹³³.

Con riferimento all'articolo 9 *bis* del Regolamento 282/2011/UE, si è di recente espressa la Grande Sezione della Corte di Giustizia Europea con la sentenza del 29 febbraio 2023¹³⁴, in merito ad una questione sollevata da un giudice britannico, intervenuto in una controversia che vede quali parti del processo l'Amministrazione finanziaria inglese e la società *Fenix International Ltd*, gestore di una piattaforma online accessibile dagli utenti di tutto il mondo, che collega i creatori di contenuti di intrattenimento ed i loro fan, i quali possono accedere a tali contenuti attraverso il pagamento di un abbonamento mensile o attraverso il pagamento *ad hoc* nel caso in cui ne richiedano uno specifico. Tale corrispettivo pagato dagli utenti viene versato direttamente alla società *Fenix*, che si pone come intermediario tra le parti, trattenendo su tale somma versata il 20% ed applicando solo su questa parte l'IVA¹³⁵.

È quest'ultimo aspetto che viene opposto dall'Amministrazione finanziaria, la quale ritiene che l'applicazione dell'imposta debba colpire l'intero importo corrisposto dai fan, per effetto dell'articolo 9 *bis*, in quanto la società *Fenix* agisce in nome proprio ma per conto di terzi, in particolare per conto dei creatori dei contenuti, in qualità di intermediario.

Attraverso il rinvio pregiudiziale, il giudice britannico interroga la Corte in merito alla validità dell'articolo 9 *bis* e alla sua coerenza con la normativa europea.

¹³³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 2016. La presunzione si applica anche ai servizi telefonici prestati via Internet, compresi i servizi vocali su protocollo Internet (VoIP), nel caso in cui siano prestati attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale e prestati grazie all'intervento di più intermediari (Art. 9 *bis*, par. 2, Reg. 282/2011/UE) ma non si estende alle situazioni in cui l'intermediario soggetto passivo si occupi solamente di addebitare il corrispettivo al destinatario, di autorizzare l'esecuzione o di stabilire termini e condizioni della prestazione, senza alcun intervento nella prestazione di tali servizi elettronici o telefonici (Art. 9 *bis*, par. 3, Reg. 282/2011/UE)

¹³⁴ CGUE, 28 febbraio 2023, causa C-695/20, *Fenix International Ltd*.

¹³⁵ *Cfr.* Farella, Clara, *Piattaforme digitali, "undisclosed agent" e responsabilità iva: la Corte di giustizia conferma la legittimità della presunzione di "intervento" nelle prestazioni di servizi digitali*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 3 (2023), pp. 1102, 1103

Secondo la società *Fenix*, la presunzione contenuta nel Regolamento 282/2011/UE rappresenta non una misura tecnica, ma una modifica radicale, sostenendo che l'articolo 28 della Direttiva 2006/112/CE è stato significativamente alterato dall'introduzione dell'articolo 9 *bis*, argomentando che il Consiglio, nell'adozione di atti di esecuzione, non può integrare o modificare l'atto legislativo, nemmeno nei suoi elementi non essenziali.

Tuttavia, queste tesi sono state rigettate dai giudici europei, i quali hanno stabilito che la presunzione contenuta nel Regolamento di esecuzione non modifica la natura di quella stabilita all'articolo 28 della Direttiva 2006/112/CE. Inoltre, nel momento in cui un soggetto passivo che interviene nella prestazione di un servizio interattivo ha la facoltà di autorizzare la prestazione del servizio, o la fatturazione, o di fissare le condizioni generali della prestazione, deve essere considerato come il soggetto che eroga i servizi¹³⁶. Nel caso in questione, il contratto viene sì stipulato tra il *fan* e il *creator*, ma il pagamento viene versato alla società che fornisce la piattaforma, autorizza le operazioni finanziarie, è responsabile della riscossione e distribuzione dei pagamenti e stabilisce le condizioni generali di utilizzo della piattaforma. Pertanto, è opportuno stabilire che la fattispecie esposta rientra senza alcun dubbio nell'ambito dell'articolo 9 *bis*¹³⁷.

In conclusione, quindi, la decisione della Corte sembra essere in linea con una regolamentazione efficace dell'economia digitale, soprattutto considerando l'importanza crescente di questo settore¹³⁸.

2.2.3. Piattaforme *social* e *influencer*: un settore a dir poco sottovalutato

Con l'espansione dei *social network* e la crescente influenza dei *content creator*, comunemente chiamati "*influencer*", nel panorama commerciale globale, il sistema di imposizione IVA si trova di fronte a sfide senza precedenti. L'interazione diretta e immediata tra *brand* e consumatori attraverso piattaforme digitali ha trasformato radicalmente il mercato, introducendo nuovi modelli di

¹³⁶ Ai sensi dell'articolo 28 della Direttiva 2006/112/CE

¹³⁷ Cfr. Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Da Only Fans a Meta: le problematiche IVA delle piattaforme social*, in "il fisco", 13 (2023), pp. 1123, 1124

¹³⁸ Cfr. Farella, Clara, *Piattaforme digitali, "undisclosed agent" e responsabilità iva: la Corte di giustizia conferma la legittimità della presunzione di "intervento" nelle prestazioni di servizi digitali*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 3 (2023), pp. 1102, 1103

business che, spesso, sfuggono ai sistemi di imposizione tradizionali. Tale fenomeno ha amplificato le difficoltà nell'applicazione delle normative IVA, poiché le transazioni, spesso oltre confine e difficili da tracciare, complicano la determinazione del luogo di consumo. La necessità di adattare le normative fiscali a questa nuova realtà si fa sempre più urgente, poiché i meccanismi di imposizione attuali non sempre sono in grado di rispondere in modo efficace alla dinamica dell'evoluzione del mercato digitale. In particolare, oltre alla problematica descritta nel paragrafo 2.2.2. in ambito di intermediazione, che ben si ricollega alla gestione dei *social network*, rileva un'altra questione non di minor importanza, dovuta agli accordi che potrebbero sorgere direttamente tra l'utente e la piattaforma, i quali implicano l'uso gratuito dei servizi *social* in cambio della cessione dei dati personali.

L'aspetto della profilazione degli utenti, sebbene non vietata¹³⁹, oltre a sollevare rilevanti questioni in tema di *privacy*, comporta anche diverse implicazioni economiche che sfidano le attuali normative in ambito IVA. Tale profilazione potrebbe essere vista come una forma di corrispettivo, comportando l'applicazione dell'articolo 11 del Decreto IVA, che prevede l'imponibilità delle operazioni permutative, le quali sono soggette all'imposta in modo separato. Tuttavia, la valutazione economica circa il valore sotteso alla permuta dei dati personali, nonché la determinazione del momento impositivo, risultano oltremodo dibattute e le normative attuali non forniscono una guida chiara su come tassare tali permutate, specialmente quando non è presente un corrispettivo in denaro definito. L'identificazione del valore, in tale ipotesi, va commisurata in base al valore dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione e, con riferimento alla permuta dei dati personali, sarà necessario procedere alla valutazione dell'insieme dei dati coinvolti piuttosto che sul valore dei dati del singolo utente, suscitando non pochi dubbi e problematiche.

¹³⁹ Art. 135 *octies*, comma 4°, D.Lgs. 206/2005: "Le disposizioni del presente capo si applicano altresì nel caso in cui il professionista fornisce o si obbliga a fornire un contenuto digitale o un servizio digitale al consumatore e il consumatore fornisce o si obbliga a fornire dati personali al professionista, fatto salvo il caso in cui i dati personali forniti dal consumatore siano trattati esclusivamente dal professionista ai fini della fornitura del contenuto digitale o del servizio digitale a norma del presente capo o per consentire l'assolvimento degli obblighi di legge cui è soggetto il professionista e quest'ultimo non tratti tali dati per scopi diversi da quelli previsti"

Inoltre, l'elemento della territorialità complica ulteriormente la tassazione, poiché le transazioni avvengono spesso a livello globale, rendendo difficile stabilire se i beni o servizi possano considerarsi prestati in un determinato Stato¹⁴⁰.

Va poi tenuto in considerazione che l'avvento delle professioni digitali, come *influencer*, *content creator*, *youtuber*, *blogger*, *gamer* ecc, ha introdotto nuove e complesse problematiche fiscali, specialmente in ambito IVA. Tali figure, che operano su piattaforme social, quali *YouTube*, *Instagram*, *TikTok* ecc, generano ricavi principalmente attraverso spazi pubblicitari o contratti di *brand partnership*, ricevendo spesso compensi sotto forma di beni o servizi anziché di denaro, complicando la classificazione di tali transazioni ai fini IVA. Sarebbe opportuno, per inquadrare meglio la fattispecie impositiva, far riferimento alle clausole contrattuali che scaturiscono dagli accordi con i *partner* commerciali, al fine di cercare di indentificare in modo coerente la natura commerciale dell'operazione.

In merito, è altresì necessario chiarire se gli obblighi IVA ricadano sull'*influencer* o sull'azienda che promuove i propri prodotti o servizi tramite queste figure. A tal proposito, occorre far riferimento al già citato regime delle operazioni permutative¹⁴¹, che considera due prestazioni autonome ai fini IVA, ossia la prestazione effettuata dal content creator e la controprestazione da parte dell'azienda, che, a seconda dei casi, può consistere in una prestazione di servizi o una cessione di beni. L'applicazione di tali norme comporta, quindi, che entrambe le parti assoggettino ad IVA la propria operazione, anche in assenza di un corrispettivo monetario.

Questo, a ben vedere, è solo uno degli aspetti di maggior rilievo, in quanto non è da sottovalutare l'ambito che riguarda la determinazione del luogo di prestazione del servizio e l'applicazione delle norme territoriali ai fini IVA, dal momento che l'*influencer* con i suoi contenuti riesce a raggiungere qualsiasi utente in qualunque parte del mondo. Inoltre, non essendoci una definizione civilistica né quantomeno fiscale del ruolo del *content creator*, risulta problematico anche l'inquadramento di tale nuova professione come soggetto IVA, in quanto occorre

¹⁴⁰ Cfr. Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Da Only Fans a Meta: le problematiche IVA delle piattaforme social*, in "il fisco", 13 (2023), pp. 1124-1126

¹⁴¹ Art. 11, D.P.R. 633/1972

una valutazione specifica di diversi concetti tradizionali, tra cui quello stesso di soggetto passivo¹⁴², di attività economica¹⁴³, di esercizio di impresa¹⁴⁴ o di lavoro autonomo occasionale¹⁴⁵, con la conseguenza che la facilità di eludere tali norme o evadere l'imposta aumenta notevolmente¹⁴⁶.

Ebbene, i problemi in ambito IVA (e non solo) nel settore delle piattaforme *social* e dei *content creator* sono molti e la necessità di risolverli si fa sempre più elevata.

Le Autorità fiscali sembra stiano sottovalutando l'impatto che un tale nuovo modo di fare *business* sta avendo sui soggetti economici che dominano l'economia moderna. Se ai tempi in cui il lavoro dell'*influencer* era secondario, in quanto subordinato ad un'altra attività economica (vedasi il cantante, la modella, l'attore ecc.), e poteva essere messo in fondo alla lista dei problemi fiscali da risolvere, ad oggi la questione del *content creator* assume ben altra rilevanza, in considerazione del fatto che spesso, soprattutto tra i più giovani, l'attività di pubblicazione di contenuti nata per divertimento, si trasforma in un *business* non indifferente, che non lascia spazio ad altre attività, diventando a piena regola una professione meritevole di essere tutelata e disciplinata *ad hoc* ed uniformemente, tanto nella

¹⁴² Art. 9, comma 1°, Dir. 2006/112/CE: "Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"

¹⁴³ Art. 9, comma 2°, Dir. 2006/112/CE: "Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità"

¹⁴⁴ Art. 4, comma 1°, D.P.R. 633/1972: "Per «esercizio di impresa» si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del Codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del Codice civile"

¹⁴⁵ "Secondo l'articolo 2222 del Codice civile, il contratto d'opera, conosciuto anche come lavoro autonomo occasionale, riguarda l'obbligo di compiere un'opera o un servizio a favore del committente, dietro pagamento di un corrispettivo, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione. [...] Ai fini delle imposte sul reddito, le prestazioni di lavoro autonomo occasionale sono produttive di redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. l), del T.U.I.R. Ne deriva che non esiste una legislazione univoca sul tema del lavoro occasionale che sia uniforme tra diritto civile, imposte sul reddito ed IVA. Pertanto, la materia appare molto complessa e si presta ad una valutazione caso per caso" (Cfr. Martellotta, Anselmo, Babolin, Fabio, *Influencer, content creator e affini: quando stare attenti all'IVA tra un post e l'altro*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 11 (2023), p. 45)

¹⁴⁶ Cfr. Martellotta, Anselmo, Babolin, Fabio, *Influencer, content creator e affini: quando stare attenti all'IVA tra un post e l'altro*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 11 (2023), pp. 44-51

disciplina comunitaria quanto in quella nazionale.

2.2.4. I servizi interattivi online e la nuova Direttiva

L'impatto sempre più rilevante della digitalizzazione in tutti settori economici ha reso problematica la determinazione del luogo di esecuzione dei servizi non digitali, erogati tramite strumenti informatici, quali, ad esempio, *Zoom*, *Teams* ecc.

Grazie all'utilizzo di questi strumenti, inoltre, la partecipazione agli eventi di qualsiasi natura diventa possibile anche a distanza, facendo venir meno, di fatto, il collegamento con il luogo fisico in cui avviene la prestazione interattiva. Questo contesto si è reso necessario ed ha subito una forte accelerazione anche in conseguenza delle azioni restrittive adottate a seguito della pandemia da Covid 19 del 2020, anno nel quale le imprese e gli imprenditori, per adattarsi alla situazione, hanno usufruito di sistemi digitali per riuscire a svolgere parte della loro attività (si veda l'esempio dello *smart working* o della didattica a distanza)¹⁴⁷. Questa situazione, se da un lato ha aiutato le imprese in un periodo in cui buona parte dell'economia mondiale si è rallentata (se non addirittura fermata), dall'altro ha comportato la nascita di molti dubbi riguardo all'adeguata imposizione IVA, a maggior ragione nei casi in cui i servizi resi a distanza superano i confini nazionali.

La disciplina generale riguardante la territorialità IVA per le prestazioni di servizi (sub § 1.1.2) subisce svariate deroghe, in ragione del fatto che stabilire un criterio fisso ed unico per determinare il luogo in cui avviene l'effettivo utilizzo di un qualsiasi servizio risulta pressoché impossibile. Una di queste deroghe attiene alle prestazioni di servizi “per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo” (articolo 53 della Direttiva 2006/112/CE¹⁴⁸) e “relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo” (articolo 54 della Direttiva

¹⁴⁷ Cfr. Liberatore, Gabriele, *I servizi virtuali interattivi complicano la territorialità IVA*, in "L'IVA", 10 (2022), p. 21

¹⁴⁸ Recepito nel nostro ordinamento con l'art. 7 *quinquies*, comma 1°, lett. b), D.P.R. 633/72

2006/112/CE)¹⁴⁹, per le quali si considera come luogo di tali prestazioni il luogo in cui si svolgono effettivamente tali servizi.

È, però, evidente come tale disciplina non risulti adeguata agli attuali servizi di intrattenimento a distanza, che non esistevano al tempo della stesura delle norme, dove, infatti, l'unica modalità di prestazione dei servizi culturali, ricreativi ed educativi consisteva nel riunire i destinatari nel luogo in cui il servizio veniva materialmente erogato, che coincideva con quello in cui si trovavano i destinatari stessi, facendo sì che il luogo della prestazione del servizio coincidesse con quello del consumo.

Con l'introduzione di Internet e delle tecnologie accessorie, sono però emerse alcune problematiche, una di queste dovuta al fatto che chi esegue uno spettacolo di intrattenimento può trovarsi in un luogo diverso rispetto a quello in cui si trova chi gestisce tale servizio e la sua offerta al pubblico. Inoltre, chi organizza, gestisce e trasmette l'attività di intrattenimento può essere ubicato in un qualsiasi luogo, anche diverso dal territorio nazionale. Risulta, quindi, evidente che il presupposto territoriale individuato dagli articoli 53 e 54 della Direttiva 2006/112/CE può diventare obsoleto e di difficile individuazione¹⁵⁰.

Con tali premesse, dal 1° gennaio 2025 entrerà in vigore la Direttiva 2022/542/UE, attraverso la quale si vuole garantire una corretta tassazione nello Stato membro di consumo e, affinché questo sia possibile, è fondamentale che tutti i servizi erogati per via elettronica e similari siano soggetti a imposizione fiscale nel luogo in cui il destinatario è stabilito, ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale¹⁵¹.

In particolare, la nuova Direttiva modificherà l'articolo 53 della Direttiva 2006/112/CE, specificando che tale articolo non verrà applicato all'accesso agli eventi nel caso in cui la presenza sia virtuale e l'articolo 54 della stessa Direttiva, aggiungendo che "se i servizi e i servizi accessori si riferiscono ad attività che sono trasmesse in streaming o altrimenti rese virtualmente disponibili, il luogo delle prestazioni è [...] il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita

¹⁴⁹ Recepito nel nostro ordinamento con l'art. 7 *quinquies*, comma 1°, lett. a), D.P.R. 633/72

¹⁵⁰ Cfr. Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Luogo di imposizione dei servizi di intrattenimento su piattaforme social*, in "il fisco", 23 (2023), p. 2246

¹⁵¹ Considerando n. 18, Dir. 2022/545/UE

oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale"¹⁵².

Sebbene le modifiche non siano ancora entrate in vigore, è bene citare gli interpelli n. 353 e n. 409 del 2022 e n. 322 del 2023 risolti dall'Agenzia delle Entrate, che offrono per certi versi una visione evolutiva della disciplina, conformemente a quanto previsto dalla Direttiva 2022/542/UE¹⁵³.

Nella risposta all'interpello n. 353/2022, l'Amministrazione finanziaria ha affrontato il trattamento IVA relativo ai servizi di accesso in forma virtuale ad una manifestazione scientifica organizzata in Italia, con partecipanti sia fisici che virtuali, provenienti da diversi Paesi e comprendenti sia privati che soggetti passivi. Facendo riferimento alla normativa unionale e alla sua interpretazione ai sensi del Regolamento 282/2011/UE, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che l'articolo 32 stabilisce che i servizi relativi all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o simili¹⁵⁴ fanno riferimento alla prestazione di servizi il cui elemento essenziale consiste nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo. Sul tema, la Corte di Giustizia Europea¹⁵⁵ aveva precisato, con riferimento a talune attività di formazione comprese tra le manifestazioni educative di cui all'articolo 32 del Regolamento 282/2011/UE, che l'accesso ai seminari, fornito dietro pagamento, implica necessariamente la possibilità di assistervi e di parteciparvi, con una stretta connessione tra la partecipazione e l'accesso stesso ai seminari. Pertanto, la determinazione del luogo delle prestazioni di attività di formazione deve essere effettuata sulla base dell'articolo 53 della Direttiva 2006/112/CE, con l'assoggettamento dell'IVA nel luogo in cui le prestazioni stesse vengono materialmente svolte. In tale contesto, l'Agenzia delle Entrate ha, quindi, concluso che le prestazioni in questione rientrano nella previsione di cui all'articolo 7 *quinquies* del Decreto IVA, con conseguente applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato¹⁵⁶.

¹⁵² Art. 1, par. 1 lett. a), Dir. 2022/545/UE

¹⁵³ Cfr. Liberatore, Gabriele, *I servizi virtuali interattivi complicano la territorialità IVA*, in "L'IVA", 10 (2022), p. 25

¹⁵⁴ Di cui all'articolo 53 della Direttiva 2006/112/CE

¹⁵⁵ Sentenza C-647/17 del 13 marzo 2019

¹⁵⁶ Cfr. Liberatore, Gabriele, *I servizi virtuali interattivi complicano la territorialità IVA*, in "L'IVA", 10 (2022), pp. 24, 25

L'interpello 409/2022 riguarda, invece, i criteri di territorialità da applicarsi ai corsi di formazione online, presentato da un'azienda che offre servizi educativi, informativi e telematici, inclusi *master* e corsi online attraverso il dipartimento "*Academy*", i quali coinvolgono docenti residenti in vari paesi UE ed extra-UE e sono frequentati sia da consumatori finali che da soggetti passivi IVA, che interagiscono tramite piattaforme *e-learning* come *Zoom* o *Adobe Connect*. Dal 2021, l'offerta formativa di *Academy* è stata notevolmente ampliata, e la modalità online è diventata lo standard per l'erogazione dei corsi.

In primo luogo, per determinare la rilevanza territoriale dei servizi di formazione online interattivi offerti da una società, è necessario stabilire se tali servizi rientrano nella categoria dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, i quali, secondo il Regolamento 282/2011/UE, sono forniti via Internet o una rete elettronica, sono automatizzati e richiedono un intervento umano minimo¹⁵⁷. L'istruzione in modalità live dove un insegnante fornisce contenuti tramite piattaforme online non deve considerarsi come un servizio elettronico, in quanto lo strumento elettronico è solamente il mezzo utilizzato per poter usufruire del servizio.

Posto, quindi, che tali servizi siano da escludere dal novero dei servizi telematici, l'Agenzia articola poi la risposta distinguendo tra servizi offerti a soggetti passivi IVA e tra servizi offerti a consumatori finali.

Per quanto riguarda i servizi resi dalla società ai soggetti passivi, al fine di applicare i corretti criteri di territorialità, è necessario determinare se questi rientrano tra le attività culturali o educative o tra i servizi di accesso a manifestazioni culturali o educative. Questo perché, mentre i servizi, in generale, sono territorialmente rilevanti in Italia se i soggetti passivi risultano essere residenti, i servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali/educative sono rilevanti in Italia solo nel caso in cui tali manifestazioni siano svolte nel territorio dello Stato. Sul tema, nel 2019 è intervenuta la Corte di Giustizia¹⁵⁸, la quale ha stabilito che le prestazioni relative ad un'attività formativa richiedente la presenza fisica del committente sono considerate manifestazioni educative a norma dell'articolo 53

¹⁵⁷ Art. 7, par.1, Reg. 282/2011/UE

¹⁵⁸ Sentenza C-647/17 del 13 marzo 2019

della Direttiva 2006/112/CE e quindi rientranti tra i servizi di accesso. Tale interpretazione, secondo il parere dell’Agenzia, non può applicarsi ai corsi erogati esclusivamente online, che, al contrario, sono considerati come servizi educativi, rientrando, quindi, nel novero delle regole generali di territorialità dalla normativa nazionale.

Più complessa risulta essere la qualificazione dei corsi rivolti ai consumatori, dove l’Agenzia delle Entrate, basandosi sulle linee guida del Comitato IVA, stabilite nel *Working Paper* 1013/2021 e sulle modifiche che interverranno dal 2025 ritiene che tali servizi assumano rilevanza territoriale nel luogo di residenza del consumatore finale, a norma delle regole stabilite dal Regolamento 282/2011/UE¹⁵⁹.

Da ultimo, è bene far riferimento all’interpello n. 322/2023, attraverso il quale l’Agenzia delle Entrate si è dovuta confrontare con l’applicazione IVA in merito ad un servizio di intrattenimento offerto da una piattaforma *social*, attraverso l’utilizzo di *videochat* in diretta *streaming*. I clienti di tale piattaforma acquistano crediti per accedere a tali sessioni, pagandole in base alla durata e alla tariffa stabilita dagli intrattenitori, i quali, operando da qualsiasi parte del mondo, sono pagati dalla piattaforma, che gestisce anche tutti gli aspetti organizzativi, tecnici, legali e finanziari. In particolare, il motivo di divergenza tra le parti attiene al luogo di prestazione di tale servizio¹⁶⁰. La soluzione proposta dall’Agenzia delle Entrate risulta essere in linea con le precedenti, la quale conclude che “i servizi forniti debbano essere considerati quali servizi di intrattenimento e che il luogo di imposizione sia quello di residenza del cliente non soggetto passivo del servizio, definito secondo le regole stabilite dal Regolamento 282/2011/UE”¹⁶¹.

In conclusione, le interpretazioni fornite negli anni dall’Agenzia delle Entrate, se da un lato risultano in linea con il principio fondamentale dell’IVA che, in quanto imposta sul consumo, prevede la riscossione nel luogo in cui il bene o servizio imponibile viene effettivamente utilizzato, dall’altro comporta un onere amministrativo non indifferente per gli operatori economici, che dovrebbero così

¹⁵⁹ Cfr. Liberatore, Gabriele, *I servizi virtuali interattivi complicano la territorialità IVA*, in "L'IVA", 10 (2022), p. 25

¹⁶⁰ Cfr. Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Luogo di imposizione dei servizi di intrattenimento su piattaforme social*, in "il fisco", 23 (2023), pp. 2243, 2244

¹⁶¹ Interpello dell’Agenzia delle Entrate n. 322/2023, pp. 7, 8

determinare il luogo di stabilimento per ogni cliente, identificandosi ai fini IVA in ciascuno Stato in cui questi risiedono. E, se per i clienti extra-UE il problema è meno rilevante, in quanto l'operazione non soddisfa il presupposto territoriale, è pur vero che la problematica per le operazioni intracomunitarie potrebbe essere risolta, anche se solo in parte, con il regime del *One Stop Shop* (sub § 3.2), attraverso il quale le imprese hanno, tra gli altri vantaggi, anche la possibilità di registrarsi elettronicamente in un solo Stato per tutte le cessioni a favore di acquirenti situati in qualsiasi altro Stato membro¹⁶².

Sebbene le normative introdotte con la Direttiva 2022/542/UE cerchino di adeguare il sistema fiscale in modo da renderlo più coerente con la realtà economica digitale, quindi, l'approccio adottato rischia di complicare il quadro economico, ponendo ulteriori oneri amministrativi a carico delle imprese, che dovranno adattarsi alle nuove regole imposte.

2.3. Il commercio elettronico indiretto e le vendite a distanza

Negli ultimi anni, anche a seguito della pandemia, si è diffusa esponenzialmente la modalità di vendita che combina le transazioni digitali con la consegna fisica dei prodotti, dove la prima fase di ordine ed acquisto si configura tramite le piattaforme online, mentre la seconda fase di consegna avviene mediante la spedizione della merce al cliente, attraverso l'utilizzo dei canali di distribuzione tradizionali, quali corrieri o spedizionieri¹⁶³. Tale modalità di vendita, che riguarda, appunto, la cessione di beni materiali attraverso l'utilizzo dei canali online, si qualifica come transazione del commercio elettronico indiretto, rilevante ai fini territoriali IVA come cessione di beni¹⁶⁴, che, così come stabilito dall'articolo 7 *bis* del Decreto IVA¹⁶⁵, segue il principio di tassazione nel Paese di destinazione, avendo riguardo al luogo di effettivo consumo.

¹⁶² Cfr. Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Luogo di imposizione dei servizi di intrattenimento su piattaforme social*, in "il fisco", 23 (2023), pp. 2247, 2248

¹⁶³ Risoluzione 21 luglio 2008, n. 312/E, Risoluzione 15 novembre 2004, n. 133/E

¹⁶⁴ Art. 2, D.P.R. 633/72

¹⁶⁵ Art.7 *bis*, comma 1°, D.P.R. 633/72: "Le cessioni di beni [...] si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto"

Al fine di rendere più chiara la disciplina applicabile alle vendite a distanza, delineata nei paragrafi successivi, è bene suddividere le cessioni di beni del commercio elettronico indiretto a seconda del Paese del cessionario, così come riassunto nella seguente tabella.

<i>Paese del cedente</i>	<i>Paese del cessionario</i>	<i>Normativa nazionale</i>
Italia	Italia	Art. 2, D.P.R. 633/1972
Italia	UE (soggetto passivo)	Art. 41 co. 1, lett. a), D.L. 331/93
Italia	UE (consumatore finale)	Art. 41, co. 1, lett. b), D.L. 331/93
Italia	Extra UE	Art. 8, D.P.R. 633/1972

2.3.1. La disciplina delle vendite a distanza intracomunitarie

È con la Direttiva 2017/2455/UE, entrata in vigore il 1° luglio 2021¹⁶⁶ e facente parte del «*VAT e-Commerce Package*», che le norme sul commercio elettronico indiretto hanno subito un'importante rivoluzione, prima fra tutte l'introduzione della definizione di “vendite a distanza intracomunitarie”.

Antecedentemente al 2021, infatti, non era prevista dall'ordinamento italiano, né tantomeno in quello europeo, una norma che potesse ricondurre alla nozione di “vendita a distanza” e tali transazioni venivano assimilate alle vendite per corrispondenza. In particolare, si rimandava all'articolo 11 *quater* del Decreto Legge 35/2005¹⁶⁷, ora abrogato, rubricato “applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto sulle prestazioni rese in un altro Stato dell'Unione Europea”, il quale stabiliva che le cessioni di beni concluse mediante l'utilizzo della corrispondenza,

¹⁶⁶ Le norme della Direttiva avrebbero dovuto entrare in vigore il 1° gennaio del 2021 ma, a causa della pandemia da Covid19, la loro entrata in vigore è stata posticipata (Decisione del Consiglio UE 1109/2020)

¹⁶⁷ Decreto relativo all' “armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie”

di cataloghi o simili si riferivano alle cessioni di beni il cui trasporto era curato dalla parte cedente, senza che avessero alcun rilievo le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto.

L'esigenza di introdurre una definizione puntuale di “vendita a distanza intracomunitaria” viene evidenziata dalla stessa Direttiva 2017/2455/UE, la quale specifica nei vari Considerando che con tale introduzione il legislatore unionale vuole far chiarezza circa l'ambito delle misure applicabili a tali operazioni.

A livello nazionale, gli articoli 40 comma 3 e 41 comma 1, lettera b), del Decreto-legge 331/93, che disciplinano rispettivamente la territorialità IVA delle vendite a distanza verso l'Italia e il regime IVA delle vendite a distanza dall'Italia verso altri Stati membri, sono stati modificati dal Decreto Legislativo 83/2021, Decreto di ricezione della Direttiva entrata in vigore nel 2021. Infatti, ad oggi i due articoli fanno riferimento alle "vendite a distanza intracomunitarie di beni" anziché, come accadeva in passato, alle "cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili". In ogni caso, il concetto di “vendita a distanza intracomunitaria di beni” mantiene una certa continuità con la precedente definizione di cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili dell'articolo 11 *quater* del Decreto-legge 35/2005, continuando ad essere rilevante non tanto il mezzo utilizzato per effettuare l'acquisto quanto il fatto che il bene fosse trasportato a destinazione dal venditore o per suo conto¹⁶⁸.

La definizione è oggi contenuta nell'articolo 38 *bis* del Decreto-legge 331/93¹⁶⁹.

Per vendite a distanza intracomunitarie di beni si intendono le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione di persone fisiche non soggetti d'imposta o a destinazione dei soggetti nei cui confronti sono effettuate cessioni non imponibili ai sensi dell'articolo 72 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero, con esclusione dei beni soggetti ad accisa, a destinazione di cessionari, soggetti passivi o non soggetti passivi, che non sono

¹⁶⁸ Cfr. Relazione Illustrativa al D.Lgs. 83/2021, p. 7

¹⁶⁹ L'articolo 38 *bis* del Decreto Legge 331/93 è stato introdotto dall'articolo 2 del Decreto Legislativo 83/2021, il quale recepisce l'articolo 14, comma 4°, numero 1 della Direttiva 2006/112/CE, così come modificato dalla Direttiva 2455/2017/UE

tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa¹⁷⁰.

Per definire un'operazione come “vendita a distanza intracomunitaria di beni” è, quindi, necessario che il trasporto o la spedizione siano curati dal fornitore, o comunque, per suo conto, e che il luogo di partenza della merce e quello di arrivo si trovino in due Stati Membri UE diversi tra loro. Si considerano rientranti nel termine le seguenti categorie di cessioni:

- Cessioni di beni ai consumatori finali;
- Cessioni di beni, compresi quelli sottoposti ad accisa, a soggetti passivi o enti menzionati all'articolo 151 della Direttiva 2006/112/CE¹⁷¹;
- Cessioni di beni, esclusi quelli sottoposti ad accisa, a favore del cosiddetto “gruppo dei 4”, composto da:
 1. Soggetti passivi che effettuano unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi che non offrono alcun diritto di detrazione;
 2. Soggetti passivi assoggettati al regime comune forfettario per i produttori agricoli;
 3. Soggetti passivi assoggettati al regime del margine per i beni d'occasione;
 4. Enti non soggetti passivi.

Le vendite a distanza di beni possono riguardare qualsiasi tipo di bene, indipendentemente dal suo valore, inclusi i prodotti sottoposti ad accisa, ma solo in alcuni casi, a seconda della tipologia di acquirente. Infatti, deve trattarsi di un consumatore finale o di un soggetto passivo che effettua operazioni non imponibili ex articolo 72 del Decreto IVA¹⁷².

Una novità rispetto a quanto previsto precedentemente alla riforma del 2021 riguarda l'ipotesi di intervento indiretto da parte del cedente nella fase del trasporto, la quale non veniva prevista dal vecchio dispositivo dell'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE, nonostante la Corte di Giustizia¹⁷³ avesse offerto un'interpretazione estensiva in merito, chiarendo che rientravano nel concetto di “vendite a distanza intracomunitarie” anche i beni per i quali il cedente avesse avuto un ruolo preponderante nell'organizzazione del trasporto o della spedizione, tenuto conto

¹⁷⁰ Art. 38 *bis*, D.L. 331/93

¹⁷¹ A titolo di esempio, relazioni diplomatiche e consolari (lett a), Comunità europea, Comunità europea dell'energia atomica, Banca centrale europea (lett. a *bis*) ecc.

¹⁷² *Cfr.* Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 40

¹⁷³ Causa C-276/18 del 18 giugno 2020 e Causa C-108/2019 del 14 gennaio 2021

della realtà economica e commerciale dell'operazione¹⁷⁴ (sub § 2.3.2.).

Grazie all'introduzione della nuova normativa, ad oggi risulta più semplice identificare le situazioni in cui si verifica l'intervento indiretto del cedente, in quanto l'articolo 5 *bis* del Regolamento 282/2011/UE elenca specifiche circostanze che chiariscono progressivamente il concetto di intervento indiretto, in particolare quando:

- Il trasporto è concesso in subappalto dal cedente ad un terzo che consegna i beni al cessionario;
- Il trasporto viene effettuato da un terzo ma il cedente assume la piena o parziale responsabilità della buona riuscita della consegna;
- Il cessionario corrisponde le spese di trasporto al cedente, il quale le trasferisce ad un terzo che si occuperà della spedizione o del trasporto dei beni;
- Il cedente promuove i servizi di consegna, mettendo in contatto il cessionario con il terzo che effettua il trasporto.

Nel caso in cui sia lo stesso cessionario ad occuparsi del trasporto, ad organizzare la consegna con un terzo ed il cedente non intervenga in alcun modo in tale fase della vendita, lo stesso articolo 5 *bis* chiarisce che non può considerarsi alcun intervento indiretto da parte del fornitore.

Ai fini territoriali IVA, le operazioni di vendita a distanza di beni tra Stati membri dell'Unione Europea rientrano nell'ambito delle cessioni di beni soggette a trasporto, ma, in deroga alla regola generale stabilita dall'articolo 32 della Direttiva 2006/112/CE¹⁷⁵, la quale prevede che il luogo di imposizione per le cessioni di beni con trasporto sia identificato nel luogo dove ha inizio il trasporto o la spedizione, l'articolo 33, lettera a), della stessa Direttiva stabilisce che, per quanto riguarda le vendite a distanza intracomunitarie, il luogo di imposizione corrisponde al luogo di arrivo presso il destinatario dei beni al termine della fase di trasporto o di spedizione.

Ai sensi della disciplina vigente fino al 30 giugno 2021, le vendite a distanza intracomunitarie erano soggette ad IVA nello Stato membro di destinazione dei beni, piuttosto che nello Stato di partenza, qualora l'importo delle vendite a distanza realizzate dal venditore nell'altro Stato membro superasse, nell'anno solare corrente

¹⁷⁴ Tale interpretazione fu confermata anche dal Comitato IVA con il *Working Paper* 885/2015

¹⁷⁵ La normativa nazionale è contenuta nell'articolo 2 del Decreto IVA

o in quello precedente, la soglia annuale fissata dallo Stato di destinazione, che variava da 35.000 € o 100.000 €.

Dal 1° luglio 2021, tali soglie nazionali non trovano più applicazione e si deve fare riferimento alla soglia unica complessiva di 10.000 €, definita a livello unionale dall'articolo 59 *quater* della Direttiva 2006/112/CE e a livello nazionale, dagli articoli 40, commi 3 e 4, e 41 comma 1 lettera b), del Decreto-legge 331/1993.

In particolare, l'articolo 59 *quater* prevede che, al verificarsi di specifiche condizioni, si possa applicare la tassazione nel luogo di origine dei beni. Tali condizioni si configurano quando il fornitore non ha esercitato l'opzione per la tassazione nello Stato membro di destinazione ed è stabilito in un unico Stato membro e le vendite a distanza intracomunitarie, unitamente alle prestazioni di servizi di telecomunicazioni, radiodiffusione o televisione e servizi elettronici verso consumatori privati dell'UE, non superano la soglia di 10.000€, al netto dell'IVA, sia nell'anno solare precedente sia in quello in corso.

In tal modo, il principio di origine continua ad applicarsi per volumi di vendita modesti, evitando così oneri sproporzionati per i piccoli operatori o per coloro che effettuano vendite a distanza intracomunitarie solo in modo occasionale.

Qualora sussistano le condizioni previste dall'articolo 59 *quater*, il fornitore può, salvo diversa opzione e nel rispetto della soglia prevista, adempiere agli obblighi IVA nello Stato di partenza dei beni, secondo le norme previste dal regime fiscale ivi presente. In mancanza di tale semplificazione, il fornitore sarebbe tenuto a versare l'imposta secondo il regime previsto nello Stato membro di destinazione dei beni.

Nel caso in cui il fornitore debba versare l'imposta nel Paese di destinazione, a partire dal 1° luglio 2021, egli può decidere di identificarsi ai fini IVA in ogni Stato membro di destinazione per adempiere agli obblighi fiscali, sia attraverso identificazione diretta sia mediante la nomina di un rappresentante fiscale oppure utilizzare il regime del *One Stop Shop*, che permette di dichiarare e versare l'IVA nello Stato membro di identificazione, il quale provvederà a trasferire l'importo incassato agli Stati membri di consumo, ovvero gli Stati membri di destinazione dei beni (sub § 3.2).

Inoltre, le vendite a distanza intracomunitarie di beni sono soggette ad IVA

nello Stato di arrivo della spedizione o del trasporto, a prescindere dal superamento della soglia di 10.000€, nel caso in cui:

- il venditore sia stabilito in più di uno Stato membro;
- il venditore non sia stabilito nell'UE;
- il venditore disponga di scorte in altri Stati membri e realizzi vendite a distanza a partire da tali scorte. Questo perché ai fini dell'applicazione della soglia è necessario che il fornitore sia stabilito in uno Stato membro e che i beni siano spediti da tale Stato membro¹⁷⁶.

I primi due casi derivano dall'articolo 59 *quater* della Direttiva 2006/112/CE, il quale prevede la non applicazione del principio di tassazione nel Paese di destinazione prevista dagli articoli 33, lettera a), e 58 della Direttiva stessa per le vendite a distanza e le prestazioni TTE nel caso in cui si verificano determinate condizioni, tra cui il non superamento della soglia annua di 10.000 € e il fatto che il fornitore o il prestatore sia stabilito in un solo Stato membro o, in mancanza di un luogo di stabilimento, abbia l'indirizzo permanente o la residenza abituale in un solo Stato membro. Una condizione analoga è prevista a livello nazionale dall'articolo 41, comma 1, lettera a), del Decreto-legge 331/1993.

Gli Stati membri concedono ai soggetti passivi che realizzano vendite a distanza intracomunitarie e/o prestazioni di servizi TTE il diritto di optare per l'applicazione dell'IVA¹⁷⁷ nello Stato di partenza dei beni, per le vendite a distanza e nello Stato di stabilimento del fornitore, per i servizi TTE.

In merito, sia l'articolo 7 *octies*, comma 4, del Decreto IVA con riferimento alla territorialità dei servizi TTE, sia l'articolo 41, comma 1, lettera b), ultimo periodo del Decreto-legge 331/93, per quanto riguarda l'imposizione IVA delle vendite a distanza intracomunitarie, prevedono che tale opzione abbia effetto fino ad un'eventuale revoca e comunque per almeno due anni.

Infine, si pone la questione di capire se l'opzione per la tassazione nel luogo di destinazione possa essere applicata separatamente alle vendite a distanza rispetto alle prestazioni di servizi TTE, anche se un esempio fornito dalla Commissione UE sembra escludere tale possibilità, chiarendo che se un'impresa opta per la tassazione nel luogo di destinazione, tale scelta debba essere applicata sia per le prestazioni

¹⁷⁶ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 45, quesito n. 4

¹⁷⁷ Art. 59 *quater*, par. 3, Dir. 2006/112/CE

TTE sia per le vendite a distanza di beni¹⁷⁸.

2.3.2. Beni spediti dal fornitore o per suo conto: l'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE

Nella sentenza del 14 gennaio 2021, relativa al caso C-108/2019, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha fornito chiarimenti interpretativi dell'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE, il quale stabilisce che, per le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto da uno Stato membro diverso da quello di destinazione, il luogo di tassazione è identificato nel luogo in cui i beni giungono presso il consumatore finale al termine della spedizione o del trasporto.

La società “*Krakvet*”, con sede in Polonia, commercializza prodotti, a livello nazionale e a livello UE, attraverso il proprio sito Internet, specifico per ogni Stato membro, il quale funge sia da piattaforma espositiva sia da mezzo per la conclusione dei contratti di vendita. Gli acquirenti, dopo aver completato l'ordine online, hanno la facoltà di ritirare il prodotto a titolo personale presso il magazzino di *Krakvet* in Polonia oppure utilizzare una società di trasporto polacca per la consegna presso il proprio domicilio, suggerita da *Krakvet* attraverso il proprio sito Internet, che offre tariffe di trasporto vantaggiose.

L'Agenzia delle Entrate rumena, in merito alle cessioni avvenute con consumatori rumeni, ha qualificato tali operazioni come vendite a distanza, le quali sono soggette all'imposizione dell'IVA nello Stato membro di destinazione, una volta superata la soglia di rilevanza.

La società *Krakvet* ha, però, contestato l'applicazione di tale regime in quanto, per poter rientrare nella categoria delle vendite a distanza, è necessario che il trasporto dei beni tra Stati membri sia effettuato dal fornitore o per suo conto. La società polacca sostiene che nonostante sia presente una proposta di un'impresa di trasporto sul proprio sito, i clienti restano comunque liberi di scegliere un altro vettore e organizzare autonomamente il trasporto e, anche nel caso in cui i clienti optassero per la società suggerita da *Krakvet*, i contratti relativi all'acquisto dei beni e al servizio di trasporto sarebbero distinti e indipendenti.

¹⁷⁸ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 46, quesito n. 6

Pertanto, la questione viene sollevata davanti alla Corte di Giustizia con un rinvio pregiudiziale, in merito all'interpretazione corretta dei casi in cui i beni debbano essere considerati "spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto" ai sensi dell'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE. Va chiarito che tale articolo è stato modificato dalla Direttiva 2017/2455/UE, entrata in vigore il 1° luglio 2021 con effetto non retroattivo, e per tale ragione nella sentenza in esame viene considerato il testo in vigore prima della modifica.

Sebbene, quindi, la disposizione debba essere interpretata senza considerare l'intervento indiretto del fornitore, in virtù della successiva entrata in vigore dell'ampliamento della nozione di "beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto", non ci si può limitare ad un'interpretazione meramente letterale della norma, in quanto tale approccio condurrebbe a ritenere soggetta a tassazione nel Paese di destinazione unicamente l'operazione in cui il trasporto sia a carico del fornitore, anche attraverso soggetti terzi che agiscono per suo conto. Non rientrerebbe, quindi, in tale ipotesi la situazione in cui il contratto di trasporto sia stipulato tra l'acquirente del bene e un terzo trasportatore consigliato dal cedente. In questo caso, il fornitore del bene rimarrebbe estraneo al contratto di trasporto, anche in presenza di inadempienze del vettore, quali ritardi nella consegna o danneggiamento della merce.

Un'interpretazione così ristretta rischia di essere generatrice di fenomeni di abuso del diritto e di frode, in quanto potrebbe indurre i soggetti coinvolti a instaurare rapporti giuridici con l'intento unico di trarre vantaggio dai differenziali delle aliquote IVA applicate negli Stati membri, eludendo in questo modo l'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE. Per tale ragione, la Corte di Giustizia adotta un'interpretazione estensiva di tale articolo, considerando fondamentale la valutazione della realtà economica e commerciale in cui si svolgono le operazioni e la verifica del ruolo degli operatori economici effettivamente coinvolti nell'operazione.

Perciò, i beni sono da intendersi come "trasportati o spediti dal fornitore o per suo conto" quando è il fornitore, e non l'acquirente, ad assumere un ruolo preponderante nell'organizzazione delle fasi essenziali della spedizione o del trasporto delle merci, non solo quando il fornitore effettua direttamente il trasporto

o la spedizione, ma anche quando egli lo promuove attivamente, suggerendo o consigliando all'acquirente un determinato vettore di trasporto, come avvenuto nel caso in esame. Tale interpretazione risulta essere coerente con il testo normativo originario che, sebbene non facesse esplicito riferimento al trasporto indiretto del fornitore, con l'espressione "per suo conto" comprendeva già le ipotesi in cui è il fornitore a prendere le decisioni che regolano le modalità di spedizione o trasporto del bene.

In conclusione, quindi, l'articolo 33 paragrafo 1 della Direttiva 2006/112/CE così come vigente prima del 1° luglio 2021, non poteva essere applicato esclusivamente ai casi in cui i beni fossero spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, senza comprendere le situazioni di intervento indiretto in quanto, nel caso in cui il cedente, su sua iniziativa, adottasse la maggior parte delle misure necessarie per preparare i beni al trasporto, per il ritiro dei beni e per l'inizio del viaggio e rinunciasse al possesso e al controllo dei beni, non potrebbe non configurarsi una spedizione "per conto" del fornitore. Analogamente, se il cedente, personalmente o tramite un suo agente, effettuasse fisicamente l'operazione di trasporto, oppure controllasse la persona giuridica che si occupa del trasporto, si configurerebbe un trasporto "per conto" del fornitore. In altri termini, i beni devono essere considerati spediti o trasportati "per conto" del fornitore se è quest'ultimo a prendere le decisioni sul modo in cui tali beni devono essere spediti o trasportati per giungere all'acquirente.

Tale interpretazione risulta essere in linea sia con la successiva evoluzione normativa introdotta con la Direttiva 2017/2455/UE, sia con la *ratio* della sua introduzione, ossia evitare l'elusione della disposizione prevista dall'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE. Infatti, qualora l'aliquota IVA nello Stato del fornitore fosse inferiore a quella applicabile nello Stato dell'acquirente, il consumatore che intendeva eludere il principio della tassazione nel Paese di destinazione con l'intento unico di assoggettarsi alla tassazione più bassa nel Paese del fornitore, avrebbe potuto affidare il trasporto dei beni al vettore consigliato dal fornitore. In questo modo, non sarebbe più stato il venditore a conferire detto incarico e l'acquisto si sarebbe sottratto alla tassazione nel Paese di destinazione prevista per

le vendite a distanza, con conseguente applicazione del principio generale¹⁷⁹ della tassazione nel Paese d'origine delle transazioni intracomunitarie B2C¹⁸⁰.

Con la riforma, però, viene sciolto ogni dubbio e l'interpretazione che la Corte aveva fornito con il caso in esame si è trasformata, di fatto, in legge con la Direttiva 2017/2455/UE.

2.3.3. La disciplina delle vendite a distanza di beni importati

La categoria delle vendite a distanza di beni importati è stata inserita nella normativa IVA europea in risposta all'evoluzione del commercio elettronico su scala globale, che ha reso obsoleti i precedenti Regolamenti relativi all'importazione di beni da parte dei consumatori finali nell'Unione. Le disposizioni antecedenti esentavano dall'IVA le importazioni di modesto valore, generando una significativa distorsione concorrenziale a svantaggio degli operatori dell'UE rispetto a quelli extra-UE. Questa esenzione è stata revocata dall'articolo 3 della Direttiva 2017/2455/UE, che ha abrogato il Titolo IV della Direttiva 2009/132/CE, intitolato appunto "Beni di valore trascurabile", che ammetteva, in particolare, l'esenzione per le importazioni di beni con un valore totale inferiore a 20€, lasciando facoltà agli Stati membri di escludere i beni importati nell'ambito di una vendita per corrispondenza e di variare l'importo con un valore totale che sia compreso fra 10€ e 22€¹⁸¹.

Di conseguenza, dal 1° luglio 2021, tutte le merci importate nell'UE sono soggette ad IVA a prescindere dal loro valore, sebbene resti in vigore l'esenzione prevista dal pagamento di dazi doganali per i beni il cui valore intrinseco¹⁸² non superi i 150€ importati nell'UE¹⁸³.

¹⁷⁹ Art. 32, Dir. 2006/112/CE

¹⁸⁰ Cfr. Guarini, Katia, *Il luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 3 (2021), pp. 1352-1365

¹⁸¹ Art. 23, Dir. 2009/132/CE

¹⁸² Con la nozione di valore intrinseco si deve intendere: "a) per le merci commerciali rappresenta il prezzo delle merci stesse quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, esclusi i costi di trasporto e assicurazione, fatto salvo il caso in cui siano inclusi nel prezzo e non indicati separatamente in fattura, ed escludendo qualsiasi altra imposta e qualsiasi altro onere percepibili dalle autorità doganali a partire da qualsiasi documento pertinente; b) per le merci prive di carattere commerciale: il prezzo che sarebbe stato pagato per le merci stesse se fossero vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione" (Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 10)

¹⁸³ Capo V, articoli 23 e 24 del Regolamento 1186/2009/CE

Nella seguente tabella sono riepilogate le esenzioni riguardo l’IVA e i dazi doganali prima e dopo la riforma del 1° luglio 2021¹⁸⁴.

Valore	Fino al 30 giugno 2021		Dal 1° luglio 2021	
	IVA	DAZIO DOGANALE	IVA	DAZIO DOGANALE
Inferiore a 10 €/22€	Esenzione	Esenzione	IVA dovuta nell’UE	Esenzione
Compreso tra 10€/22€ e 150€	IVA dovuta nell’UE	Esenzione	IVA dovuta nell’UE	Esenzione
Superiore a 150€	IVA dovuta nell’UE	Dazi dovuti nell’UE	IVA dovuta nell’UE	Dazi dovuti nell’UE

Per le vendite di beni importati in spedizioni dal valore non superiore a 150€, è possibile utilizzare il regime speciale *Import One Stop Shop* (IOSS), previsto a livello nazionale dall'articolo 74 *sexies* del Decreto IVA, che consente una riscossione semplificata dell'IVA (sub § 3.2.3).

La definizione di vendite a distanza di beni importati da territori o paesi terzi, delineata dall'articolo 14, paragrafo 4, comma 1 della Direttiva 2006/112/CE e recepita a livello nazionale nel nuovo articolo 38 *bis* comma 2, del Decreto-legge 331/93, include le cessioni che presentano congiuntamente le seguenti caratteristiche:

- La spedizione o il trasporto dei beni devono essere a cura del fornitore o per suo conto, anche nel caso in cui quest’ultimo vi intervenga indirettamente;
- La spedizione o il trasporto devono avere come punto di partenza un territorio terzo¹⁸⁵ o un Paese terzo¹⁸⁶ e come destinazione uno Stato

¹⁸⁴ Cfr. Tabella 6, esenzione dall'IVA prima e dopo il 1° luglio 2021, Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 53

¹⁸⁵ L’articolo 5 lettera 3 della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che per «territori terzi» si intendono quelli menzionati all'articolo 6, in particolare:

- Art. 6, comma 1°, Dir. 2006/112/CE: “1. La presente Direttiva non si applica ai seguenti territori, che fanno parte del territorio doganale della Comunità: a) Monte Athos; b) isole Canarie; c) i territori francesi di cui all’articolo 349 e all’articolo 355, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell’Unione europea; d) isole Aland; e) isole Anglo-Normanne ; f) Campione d’Italia; g) le acque italiane del Lago di Lugano” ;
- Art. 6, comma 2°, Dir. 2006/112/CE “2. La presente Direttiva non si applica ai seguenti territori, che non fanno parte del territorio doganale della Comunità: a) isola di Helgoland; b) territorio di Büsingen; c) Ceuta; d) Melilla; e) Livigno”

¹⁸⁶ La lettera 4 dell’articolo 5 della Direttiva 2006/112/CE definisce «paese terzo» come ogni Stato o territorio cui non si applica il trattato

- membro dell'UE;
- I destinatari dei beni devono essere rappresentati da consumatori finali da soggetti per i quali le cessioni sono non imponibili ex articolo 72 del Decreto IVA oppure da soggetti non tenuti ad applicare l'IVA sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa.

Per qualificarsi come "vendita a distanza di beni importati", è necessario che i beni siano fisicamente spediti da un Paese terzo o da un territorio terzo¹⁸⁷. Inoltre, in modo analogo a quanto già detto per le vendite a distanza intracomunitarie, non rileva il mezzo attraverso cui l'acquirente ha ordinato il bene e quest'ultimo si considera trasportato o spedito a cura del fornitore anche se vi è solo un intervento indiretto nel trasporto o nella spedizione.

Anche in tema di operazioni escluse la disciplina risulta la stessa di quella prevista per le vendite a distanza intracomunitarie. Infatti, non rientrano tra le vendite a distanza di beni importati le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assemblare a cura del fornitore o per suo conto nello Stato di arrivo della spedizione o del trasporto. I beni soggetti ad accisa possono essere oggetto di vendite a distanza solo se ceduti a determinati soggetti, tra cui consumatori finali e organismi internazionali o consolari¹⁸⁸. Inoltre, i beni situati in un deposito doganale situato nel territorio di uno Stato membro dell'UE e successivamente ceduti ad acquirenti residenti nell'UE, non rientrano nella definizione di "vendite a distanza di beni importati", in quanto le merci già presenti in depositi doganali all'interno dell'Unione sono considerate parte del territorio doganale comunitario e, di conseguenza, non sono soggette alla disciplina applicabile ai beni spediti da Paesi o territori terzi, come previsto dalla normativa che regola le vendite a distanza di beni importati¹⁸⁹.

Con riferimento alla territorialità IVA delle vendite a distanza di beni importati, in ambito unionale rileva l'articolo 33 della Direttiva 2006/112/CE, recepito nella disciplina nazionale all'articolo 40, comma 4 ter, del Decreto-legge 331/93, il quale, in deroga alla disciplina generale¹⁹⁰, distingue tra:

¹⁸⁷ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 55

¹⁸⁸ Art. 72, D.P.R. 633/72

¹⁸⁹ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 55

¹⁹⁰ Art. 32, Dir. 2006/112/CE: "Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o

- Lettera b: con riguardo alle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi in uno Stato membro dell'UE diverso dallo Stato membro di destinazione finale dell'acquirente, il luogo di cessione di tali vendite viene considerato quello in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto nell'UE;
- Lettera c: per le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi nello Stato membro in cui avviene l'arrivo della spedizione o del trasporto, rileva il luogo in tale Stato membro nel quale si verifica l'arrivo della spedizione, a condizione che l'IVA venga gestita nell'ambito del regime speciale IOSS (sub § 3.2.3).

Le vendite a distanza di beni importati da territori terzi nel territorio dello Stato spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro sono considerate non imponibili¹⁹¹.

2.3.4. La disciplina delle vendite tramite interfacce elettroniche

Con la riforma del 2021, il legislatore dell'UE ha introdotto importanti norme che riguardano particolari soggetti passivi che operano in ambito del commercio elettronico, elaborate al fine di monitorare le operazioni di modesto valore gestite dalle piattaforme elettroniche, con il duplice intento di incrementare l'efficacia e l'efficienza di tale processo ed alleggerire contemporaneamente gli oneri amministrativi gravanti su fornitori, amministrazioni fiscali e consumatori¹⁹². Tali norme, contenute nel “*VAT Digital Package*”, sono state recepite dal legislatore nazionale con il Decreto Legislativo 83/2021, il quale, modificando il Decreto IVA, introduce una finzione giuridica attraverso l'articolo 2 *bis*, con la specifica funzione di attribuire al gestore delle interfacce digitali un ruolo cruciale nella riscossione dell'IVA¹⁹³.

A livello europeo, sebbene non sia presente una puntuale definizione, si parla di “economia delle piattaforme”¹⁹⁴, riferendosi ad un modello operativo

trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. Tuttavia, se il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni si trova in un territorio terzo o in un paese terzo, il luogo della cessione effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in forza dell'articolo 201, nonché quello delle eventuali cessioni successive, si considerano situati nello Stato membro d'importazione dei beni.”

¹⁹¹ Art. 41, comma 1°, lett. b-*bis*), D.L. 331/93

¹⁹² Cfr. Relazione Illustrativa al D.Lgs. 83/2021, p. 13

¹⁹³ Considerando n.7, Dir. 2455/2017/UE

¹⁹⁴ Note 13 e 24, COM(2022) n. 701 (proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le norme IVA per l'era digitale, Bruxelles, 2022)

multilaterale in cui sono coinvolte tre o più parti, con una piattaforma online che facilita le interazioni tra due o più gruppi distinti ma indipendenti di utenti. All'interno di queste interazioni, una delle parti può offrire servizi all'altra in cambio di un corrispettivo, mentre la piattaforma solitamente addebita una commissione per l'agevolazione dell'operazione. L'assenza di una definizione normativa e formale di "economia delle piattaforme" potrebbe essere attribuita alla volontà del legislatore europeo di non vincolare questo fenomeno, in continua evoluzione, a una definizione rigida e puntuale. La previsione di una definizione del concetto, anche se piuttosto flessibile, tuttavia, potrebbe migliorare la certezza del diritto e la consapevolezza degli operatori coinvolti in quanto rappresentano aspetti cruciali nel contesto delle relazioni tributarie¹⁹⁵.

Prima di procedere con l'analisi della disciplina è opportuno inquadrare il soggetto passivo che facilita la cessione di beni attraverso l'utilizzo di un'interfaccia elettronica.

L'articolo 5 *ter* del Regolamento 282/2011/UE analizza il termine "facilita", designandolo come l'uso di un'interfaccia elettronica, la quale permette ad acquirente e fornitore che vende la propria merce attraverso l'utilizzo di tale interfaccia, di stabilire un contatto che conduca all'effettivo scambio dei beni. In altre parole, l'operazione di cessione da venditore ad acquirente deve essere conclusa con l'aiuto del soggetto passivo che gestisce l'interfaccia elettronica, intendendosi con tale espressione un sito Internet, portale, piattaforma online, mercato virtuale, interfaccia per applicazioni software o strumenti simili. La nozione in esame si riferisce a circostanze nelle quali gli acquirenti iniziano il procedimento di acquisizione o propongono un'offerta per l'acquisto delle merci, e i fornitori accolgono tale offerta attraverso l'utilizzo dell'interfaccia digitale gestita dal soggetto facilitatore. Nel contesto dell'*e-commerce*, ciò si manifesta con l'ordine e il perfezionamento dell'acquisto, effettuato con il supporto dell'interfaccia elettronica.

Va comunque precisato che è sufficiente che la cessione sia perfezionata sulla piattaforma online, senza che quest'ultima intervenga necessariamente nella

¹⁹⁵ Cfr. Floriani, Pamela, Trabattoni, Giulia, *VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte*, in "il fisco", 30 (2023), p. 2904

consegna fisica dei beni¹⁹⁶. Infatti, un soggetto passivo viene considerato facilitatore se stabilisce i termini e le condizioni della cessione, partecipa alla riscossione del pagamento o interviene, direttamente o indirettamente, nelle fasi di ordine o di consegna dei beni. Nel caso in cui nessuna di queste condizioni venga rispettata, un soggetto passivo non può essere considerato come un soggetto che facilita la cessione¹⁹⁷.

La finzione giuridica introdotta con l'articolo 2 *bis* del Decreto IVA¹⁹⁸ presume che tale soggetto facilitatore, chiamato fornitore presunto, abbia proceduto all'acquisto e alla successiva rivendita delle merci oggetto della cessione principale, dividendo, pertanto, la vendita a distanza in due operazioni distinte¹⁹⁹:

- Una prima cessione B2B presunta dal fornitore effettivo, cosiddetto fornitore indiretto, al gestore dell'interfaccia elettronica, che viene considerata come una cessione senza trasporto tra i due soggetti;
- Una seconda cessione B2C presunta dall'interfaccia elettronica al consumatore finale, considerata come una cessione con trasporto.

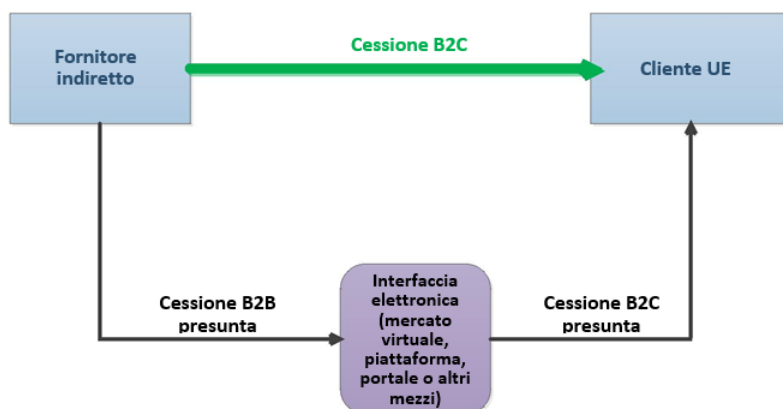


Figura 1 - Conseguenze del modello del fornitore presunto (figura n.2, note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 14)

¹⁹⁶ Cfr. Sbaraglia, Gianpaolo, *Cambiano le regole di territorialità IVA per l'e-commerce*, in "il fisco", 30 (2021), p. 2936 e Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020

¹⁹⁷ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 17

¹⁹⁸ La normativa comunitaria è contenuta all'articolo 14 *bis* della Direttiva 2006/112/CE

¹⁹⁹ Cfr. Sbaraglia, Gianpaolo, *Cambiano le regole di territorialità IVA per l'e-commerce*, in "il fisco", 30 (2021), p. 2938

Ai sensi di quanto prevede il *reverse charge* esterno²⁰⁰, nella prima operazione B2B il gestore della piattaforma sarà tenuto ad adempiere agli obblighi IVA sia in qualità di cedente sia di cessionario, mentre nella seconda, essendo questa una comune operazione imponibile, il gestore sarà tenuto al versamento dell'imposta²⁰¹.

Il soggetto passivo che facilita la cessione attraverso un'interfaccia elettronica è considerato ai fini IVA come se fosse il fornitore effettivo dei beni. Ciò implica che, ai fini IVA, si riterrà che tale fornitore abbia acquistato i beni dal fornitore indiretto e li abbia poi venduti all'acquirente²⁰².

Tale finzione giuridica si applica alle seguenti operazioni nel momento in cui siano facilitate da un'interfaccia elettronica:

- Vendite a distanza intracomunitarie di beni come definite dall'articolo 38 *bis*, commi 1 e 3 del Decreto-legge 331/93²⁰³ e cessioni di beni effettuate da soggetti passivi non stabiliti nell'Unione Europea a destinatari non soggetti passivi (sub § 2.3.1);
- Vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi, così come definite dall'articolo 38 *bis*, commi 2 e 3²⁰⁴, del Decreto-legge 331/93, in spedizioni del valore intrinseco non superiore a 150€²⁰⁵ (sub § 2.3.3.).

Il comma 2 dello stesso articolo 2 *bis* precisa che il soggetto passivo che facilita la vendita viene considerato cessionario e rivenditore dei beni oggetto della cessione. Tale presunzione giuridica non viene applicata alle vendite a distanza di beni importati del valore intrinseco superiore a 150€ e alle vendite a distanza intra-UE e alle cessioni di beni effettuate all'interno dello stesso Stato membro a

²⁰⁰ Il meccanismo del *reverse charge* esterno si applica quando un'operazione, rilevante territorialmente, è effettuata da un soggetto passivo IVA non stabilito in Italia a favore di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, implicando che il soggetto italiano diventi debitore della relativa imposta. Con tale sistema l'IVA viene contabilizzata dal cessionario mediante l'integrazione della fattura emessa dal cedente residente nell'UE, oppure l'emissione di un'autofattura da parte del cessionario (Cfr. Peirola, Marco, *Autofattura e inversione contabile*, in "Inquadramento di One Fiscale")

²⁰¹ Cfr. Frediani, Antonio, Sbaraglia, Gianpaolo, *E-commerce: l'evoluzione della disciplina IVA*, in "il fisco", 34 (2020), p. 3225

²⁰² Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 14

²⁰³ L'articolo 38 *bis*, comma 1° definisce il concetto generale di vendite a distanza intracomunitarie di beni mentre il comma 3° stabilisce che tale concetto non viene applicato alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi e alle cessioni di beni da installare o da montare a cura del fornitore o per suo conto nello Stato di arrivo della spedizione o del trasporto

²⁰⁴ L'articolo 38 *bis*, comma 1° definisce il concetto generale di vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi mentre il comma 3° stabilisce che tale concetto non viene applicato alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi e alle cessioni di beni da installare o da montare a cura del fornitore o per suo conto nello Stato di arrivo della spedizione o del trasporto

²⁰⁵ Oltre tale soglia è necessaria una dichiarazione doganale completa al momento dell'importazione

destinatari privati, quando il fornitore indiretto è un soggetto passivo IVA stabilito nell'UE²⁰⁶.

La valutazione dell'assunzione del ruolo di fornitore presunto da parte dell'interfaccia elettronica deve essere condotta per ogni singola operazione, poiché l'interfaccia può agevolare alcune cessioni in qualità di fornitore presunto e partecipare ad altre cessioni senza tale qualifica²⁰⁷.

A norma della modifica normativa introdotta dalla Direttiva 2019/1995/UE, le cessioni presunte ai sensi dell'articolo 2 *bis* del Decreto IVA si considerano effettuate e l'imposta diviene esigibile nel momento in cui il pagamento del corrispettivo è accettato dal fornitore indiretto o da terzi per suo conto²⁰⁸, determinando così la coincidenza con il duplice trasferimento che avviene tra il gestore della piattaforma e il consumatore finale. L'accettazione del pagamento si configura nel momento in cui si verifica per primo uno tra i seguenti eventi: la ricezione, da parte o per conto del fornitore che commercializza beni attraverso l'interfaccia elettronica, della conferma di pagamento, del messaggio di autorizzazione al pagamento, o di un impegno di pagamento da parte dell'acquirente, indipendentemente dal momento in cui l'importo viene effettivamente corrisposto²⁰⁹. Tale modifica è di fondamentale importanza in quanto sposta l'attenzione, per quanto attiene all'operazione di cessione riconducibile al fornitore presunto, dalla consegna al pagamento del bene²¹⁰.

La stessa Direttiva 2019/1995/UE, con l'intento di prevenire situazioni in cui il fornitore non stabilito nell'UE ometta il versamento dell'imposta addebitata alla piattaforma prevede, a tutela della piattaforma digitale, che le operazioni di cessione dei beni siano non imponibili IVA, pur mantenendo il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte dal fornitore indiretto per l'acquisto dei beni ceduti²¹¹.

Tutta la disciplina dell'economia delle piattaforme, sebbene di recente

²⁰⁶ Risposta Agenzia delle Entrate n. 205/2022

²⁰⁷ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, pp. 16, 17

²⁰⁸ Art. 6, comma 7°, D.P.R. 633/72

²⁰⁹ Cfr. Sbaraglia, Gianpaolo, *Cambiano le regole di territorialità IVA per l'e-commerce*, in "il fisco", 30 (2021), p. 2937

²¹⁰ Cfr. Frediani, Antonio, Sbaraglia, Gianpaolo, *E-commerce: l'evoluzione della disciplina IVA*, in "il fisco", 34 (2020), p. 3225

²¹¹ Art. 136 *bis*, Dir. 2006/112/UE e Frediani, Antonio, Sbaraglia, Gianpaolo, *E-commerce: l'evoluzione della disciplina IVA*, in "il fisco", 34 (2020), p. 3226

introduzione, ha, però, suscitato forti dubbi.

Una prima questione riguarda la qualifica di soggetto passivo IVA posta a capo del fornitore presunto e la sua individuazione. In particolare, potrebbero emergere problematiche in relazione alla difficoltà di includere nel campo di applicazione dello Stato italiano i soggetti che facilitano le operazioni tramite le piattaforme elettroniche, in quanto, in virtù delle consuete regole di imposizione dell'Imposta sul Valore Aggiunto, la normativa IVA nazionale non fornisce una definizione precisa e giuridica di stabile organizzazione. Infatti, in merito, solo l'articolo 11 del Regolamento 282/2011/UE ne specifica la portata in materia IVA, facendo riferimento ad un "grado sufficiente di permanenza" nel territorio dello Stato e al possesso di una "struttura idonea" (si rimanda al capitolo introduttivo in tema di stabile organizzazione sub §2.3). Nel contesto della finzione giuridica, la problematica si presenta notevolmente più articolata, in quanto per le piattaforme digitali risulta complesso definire tali concetti dal momento che, anche senza una presenza fisica, una piattaforma può operare in Italia tramite strutture non materiali. Si rende, per questo, necessario delineare, in termini soggettivi, il significato dei citati concetti. In particolare, il concetto di "permanenza" può essere soddisfatto anche in assenza di una presenza fisica tangibile all'interno del territorio dello Stato, con riferimento ai soggetti che esercitano attività mediante strutture non fisiche e che intervengono in un considerevole numero di transazioni significative nei confronti di consumatori residenti in Italia. Allo stesso modo, il criterio della "struttura idonea" può essere verificato anche virtualmente, in assenza di una presenza fisica nello Stato ma attraverso una struttura immateriale complessa, intesa come presenza di un server, personale operativo, depositi per l'immagazzinamento e la distribuzione dei beni, ecc. Sussiste, quindi, il fondamento per ritenere che tali condizioni possano determinare l'inclusione del gestore di piattaforme nel territorio dello Stato in cui risiede il consumatore. Tuttavia, i due concetti analizzati, quali elementi imprescindibili per la caratterizzazione di una stabile organizzazione, dovrebbero essere adeguatamente riconsiderati in relazione alla specifica natura del soggetto che facilita le cessioni²¹².

²¹² Cfr. Sbaraglia, Gianpaolo, *Cambiano le regole di territorialità IVA per l'e-commerce*, in "il fisco", 30 (2021), pp. 2941, 2942

3. LO SPORTELLO UNICO: EVOLUZIONE E FUNZIONAMENTO

3.1. Introduzione ed evoluzione dello Sportello Unico IVA

Il trattamento fiscale delle transazioni effettuate tramite mezzi elettronici ha suscitato l'interesse di governi e organizzazioni internazionali già dalla seconda metà degli anni '90, a causa delle potenziali perdite di entrate fiscali dovute al passaggio dal commercio tradizionale a quello digitale, sollevando questioni riguardo l'applicazione dei principi tributari vigenti. Le caratteristiche distintive delle transazioni telematiche, quali la dematerializzazione e la delocalizzazione, hanno stimolato negli anni un intenso dibattito, anche tra gli esperti di diritto tributario, sulle modalità di tassazione più adeguate, dividendo la dottrina tra chi riteneva possibile adattare i principi tributari tradizionali alla *Digital Economy* (approccio dello “*status quo*”) e chi, invece, suggeriva la necessità di introdurre forme di tassazione specifiche per il commercio elettronico (approccio rivoluzionario).

A livello istituzionale, l'OCSE ha avviato nella seconda metà degli anni '90 diversi studi sulle implicazioni fiscali del commercio elettronico, promuovendo un dibattito per l'elaborazione di principi atti a garantire l'efficacia delle legislazioni fiscali e doganali. Un momento chiave di tale dibattito si riscontra nella Conferenza interministeriale di Ottawa nell'ottobre 1998, dove si è consolidato l'approccio dello “*status quo*”, che ha promosso il rispetto dei principi fiscali generalmente accettati, sebbene adeguati al settore del commercio elettronico. Nel contesto di tale dibattito, è stato sancito il principio secondo cui ogni misura normativa relativa all'*e-commerce* doveva essere guidata da principi di certezza, semplicità, efficacia, flessibilità e, in particolare, di neutralità, quest'ultima intesa come parità di trattamento fiscale tra le operazioni attinenti al commercio elettronico e le transazioni commerciali tradizionali, precludendo l'istituzione di regimi che possano risultare discriminatori²¹³.

²¹³ Cfr. Mercurio, Vitaliano, *Brevi considerazioni sull'applicazione dell'IVA alle attività di commercio elettronico dopo il D.Lgs. n. 273 del 2003*, in “Diritto e Pratica Tributaria”, 2 (2005) p. 374

Per quanto riguarda, in particolare, la fiscalità indiretta, le problematiche sollevate dalle transazioni telematiche attecchivano principalmente all'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto. Infatti, l'IVA è stata introdotta in un contesto storico caratterizzato prevalentemente da scambi di beni materiali e da servizi erogati all'interno dei singoli Stati, con le parti coinvolte in relazioni commerciali dirette e fisicamente presenti in una specifica località. Con l'emergere di Internet, tuttavia, si è assistito, come già ampiamente discusso nei capitoli precedenti, alla nascita e all'espansione di un mercato elettronico non più soggetto alle limitazioni geografiche o ai confini nazionali, in cui le transazioni avvengono senza contatto fisico tra le parti e includono, oltre ai beni e servizi tradizionali, anche prodotti di natura digitale forniti interamente online, spesso a clienti non identificati.

Per tale ragione, il sistema IVA dell'Unione Europea, originariamente concepito per favorire la creazione di un mercato unico con libera circolazione delle merci, garantire le entrate fiscali e ridurre al minimo i costi di gestione e adempimento sia per gli operatori economici, che fungono da riscossori dell'imposta, sia per le Autorità fiscali, ha riscontrato sfide significative nell'adattarsi a questi nuovi modelli di *business*²¹⁴. Il commercio elettronico diretto, in particolare, aveva sollevato (e per certi versi solleva ancora oggi) questioni non di bassa rilevanza in relazione ai principi fondamentali dell'IVA, in merito sia alla classificazione delle transazioni dei beni virtuali come cessioni di beni o come prestazioni di servizi e sia in merito all'individuazione del luogo di imposizione delle transazioni elettroniche.

La Commissione Europea, esaminando tali questioni, con una comunicazione del 1998²¹⁵, ha posto le fondamenta per la disciplina IVA del commercio elettronico, stabilendo che tutte le transazioni effettuate elettronicamente avrebbero dovuto essere considerate come prestazioni di servizi e che il luogo di tassazione avrebbe dovuto corrispondere a quello in cui si sarebbe verificato il consumo del bene o servizio fornito, a prescindere dal luogo di origine²¹⁶.

²¹⁴ Cfr. Ortoleva, Maria Grazia, *La territorialità delle prestazioni di servizi elettronici fra esigenze di semplificazione e neutralità dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 4 (2020), pp. 1520, 1521

²¹⁵ COM (1998) 374, Commercio elettronico e tassazione indiretta, del 17 giugno 1998

²¹⁶ Cfr. Mercurio, Vitaliano, *Brevi considerazioni sull'applicazione dell'IVA alle attività di*

Per cercare di semplificare il modello di applicazione dell'imposta in ambito digitale, con la Direttiva 2002/38/CE la Commissione Europea ha, poi, introdotto un regime speciale, al fine di permettere all'operatore economico extracomunitario di assolvere l'IVA delle operazioni digitali nello Stato membro, identificandosi ai fini fiscali nell'UE. Tale regime speciale ha subito importanti modifiche ed adattamenti nel corso degli anni, riassumibili in tre principali tappe²¹⁷.

La prima si identifica proprio con la Direttiva 2002/38/CE²¹⁸, recepita in Italia con il Decreto Legislativo 273/2003 che, insieme al Regolamento 792/2002/CE sui profili procedurali del nuovo regime, ha apportato modifiche all'articolo 7 del Decreto IVA sulla territorialità dell'Imposta sul Valore Aggiunto ed introdotto il regime speciale "VAT on E-Service" all'articolo 74 *quinquies* per gli obblighi dei prestatori extra-UE²¹⁹ (sub § 3.1.1.).

Successivamente, la Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, modificando la Direttiva 2006/112/CE con l'articolo 5, ha stabilito che dal 1° gennaio 2015 tutti i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici, resi a consumatori finali, siano tassati nello Stato membro in cui il destinatario è stabilito, indipendentemente dal luogo di stabilimento del prestatore (articolo 58, Direttiva 2006/112/CE)²²⁰. Il dibattito sulla fiscalità digitale è stato poi alimentato da vari documenti²²¹ che hanno sottolineato la centralità del principio di destinazione e

commercio elettronico dopo il D.Lgs. n. 273 del 2003, in "Diritto e Pratica Tributaria", 2 (2005) p. 375

²¹⁷ Cfr. Melis, Giuseppe, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 3 (2016), pp. 988-991 e Ortoleva, Maria, Grazia, *La territorialità delle prestazioni di servizi elettronici fra esigenze di semplificazione e neutralità dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 4 (2020), pp. 1527-1530

²¹⁸ La Direttiva 2002/38/CE è stata introdotta a seguito della proposta COM (2000) 349 del 7 giugno 2000 da parte della Commissione Europea, con il fine di modificare la Direttiva 77/388/CEE, conosciuta come sesta Direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, poi abrogata dalla Direttiva 2006/112/CE

²¹⁹ Cfr. Liberatore, Gabriele, *One Stop Shop: un sistema "semplice" ma esposto al rischio di evasione*, in "L'IVA", 5 (2022), p. 36

²²⁰ Sono seguiti il Regolamento 282/2011/UE del 15 marzo 2011, che ha modificato la Direttiva 2008/8/CE, e il Regolamento 1042/2013/UE del 7 ottobre 2013, che ha ulteriormente modificato il precedente Regolamento, definendo meglio i servizi elettronici e stabilendo presunzioni per identificare lo Stato di consumo

²²¹ Tra questi troviamo il Rapporto *Collin et Colin* del 2013, il rapporto *Lescure* del 13 maggio 2013, il BEPS *Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy dell'OCSE*, il Report del Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy della Commissione Europea del 28 maggio 2014; le *International VAT/GST Guidelines* dell'OCSE dell'aprile 2014, il rapporto *Taxation and the Digital Economy: a Survey of Theoretical Models*, pubblicato il 9 marzo 2015

della tassazione nel luogo di consumo, per evitare localizzazioni di comodo delle attività digitali e garantire la neutralità dell'imposta. Questo ampio dibattito ha portato a diverse proposte legislative, alcune delle quali sono state implementate, con il fine di tassare le transazioni dell'*e-commerce* secondo il principio di tassazione nel Paese di destinazione ed identificare i fornitori di servizi elettronici tramite registrazione, localizzando le transazioni nello Stato del consumatore. Per facilitare l'attuazione del nuovo criterio di territorialità per i servizi TTE, è stato introdotto il “*Mini One Stop Shop*” (MOSS)²²², il quale permetteva ai soggetti UE che offrivano servizi TTE di gestire in un unico Stato membro dell'UE tutti gli obblighi di versamento e dichiarazione dell'IVA dovuti sulle prestazioni rese a privati residenti in diversi Stati membri (sub § 3.1.2.).

Nonostante l'introduzione del regime MOSS, i costi di conformità associati al rispetto delle normative IVA si sono rivelati troppo onerosi, specialmente per le piccole e medie imprese, andando a rappresentare di fatto un forte ostacolo al loro ingresso nel mercato digitale. Questa problematica è stata una delle principali criticità segnalate nel piano d'azione sull'IVA presentato il 7 aprile 2016 dalla Commissione Europea²²³, il quale ha sottolineato la necessità di assicurare una tassazione equa del commercio elettronico transfrontaliero, di ridurre i costi di conformità per le imprese, mantenendo l'obiettivo di tutelare le entrate fiscali nazionali. Per rispondere a queste esigenze è stato concepito l’*“E-commerce VAT package”* del 2017, e in particolare la Direttiva 2017/2455/UE, che mira ad eliminare gli ostacoli al commercio elettronico, alleggerendo gli oneri legati agli adempimenti IVA per le microimprese dell'UE che, occasionalmente, forniscono servizi digitali imponibili in altri Stati membri a consumatori finali o a clienti non soggetti passivi di imposta. La Direttiva introduce significative semplificazioni sia per quanto riguarda la territorialità dei servizi elettronici sia per le modalità di versamento dell'IVA (sub § 3.2).

²²² Questo strumento è stato introdotto in Italia con il Decreto Legislativo 42/2015

²²³ COM (2016) 148, verso uno spazio unico europeo dell'IVA - Il momento delle scelte, del 7 aprile 2016

3.1.1. L'introduzione del regime speciale con la Direttiva 2002/38/CE

La Direttiva 2002/38/CE del 7 maggio 2002, focalizzata sul regime IVA applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, ha trovato attuazione nel diritto interno italiano con il Decreto Legislativo 273/2003.

L'intento primario della Direttiva era duplice: in primo luogo, cercava di assicurare la tassazione di tutte le operazioni online effettuate nei confronti di consumatori residenti o domiciliati nel territorio dell'Unione Europea, indipendentemente dalla sede del prestatore del servizio, ed in secondo luogo, prevenire eventuali distorsioni concorrenziali nel settore del commercio elettronico causate da fattori fiscali, assicurando che il prezzo finale di un prodotto non fosse influenzato da fattori esterni, come potrebbe essere la localizzazione del fornitore²²⁴. Infatti, la normativa precedente, che definiva la territorialità delle prestazioni di servizi sulla base della residenza del prestatore, concedeva ai fornitori extra-UE un forte vantaggio competitivo rispetto ai fornitori dell'Unione, derivante sia dalla mancata applicazione dell'IVA sulle transazioni elettroniche con consumatori privati, sia dal fatto che un tale criterio di territorialità comportava l'imponibilità delle prestazioni fornite da soggetti UE a clienti situati fuori dall'UE²²⁵.

Al fine di risolvere questa disparità di trattamento fiscale, la Direttiva 2002/38/CE ha introdotto un nuovo criterio per la determinazione del luogo di tassazione, basato sul Paese di effettivo consumo del bene o del servizio oggetto di scambio. Secondo tale criterio, l'IVA veniva applicata nel luogo in cui il cliente aveva la sede della propria attività economica, un centro di attività stabile, oppure, per il consumatore privato, nel luogo del domicilio o della residenza abituale. Pertanto, i servizi elettronici forniti da un operatore economico extra-UE a un consumatore privato UE erano soggetti ad IVA nell'Unione Europea nello Stato di residenza del consumatore. Per consentire a tali operatori extracomunitari, non identificati fiscalmente nell'UE, di adempiere agli obblighi IVA in modo semplificato, è stato previsto dalla Direttiva un regime speciale, conosciuto con il nome di “*VAT on E-service*”, VOES, che ha permesso di ovviare al problema di

²²⁴ Considerando n. 2 e 3, Dir. 2002/38/CE

²²⁵ Cfr. Melis, Giuseppe, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 3 (2016), pp. 991-993

identificarsi in ogni Stato membro in cui era residente il consumatore²²⁶.

A livello nazionale, tale regime speciale è stato introdotto con l'articolo 74 *quinquies* del Decreto Legislativo 273/2003, Decreto di attuazione Direttiva 2002/38/CE, allora rubricato "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"²²⁷. Secondo tale articolo, i soggetti non identificati nell'UE avrebbero potuto identificarsi nel territorio italiano per l'assolvimento degli obblighi ai fini IVA, presentando un'apposita documentazione all'Agenzia delle Entrate. A tali soggetti, veniva poi attribuito un numero di identificazione²²⁸ e aperta un'apposita contabilità speciale, istituita al solo fine di gestire i movimenti inerenti all'Imposta sul Valore Aggiunto²²⁹. I soggetti non residenti nell'UE erano poi tenuti a presentare una dichiarazione trimestrale²³⁰, redatta secondo modelli approvati attraverso provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate²³¹ ed inviata con mezzi telematici²³², dalla quale emergeva l'importo dell'imposta dovuta.

La proposta normativa in esame si focalizzava esclusivamente sul commercio elettronico diretto, escludendo dal suo ambito le transazioni elettroniche di beni fisici consegnati tramite modalità tradizionali attraverso il commercio elettronico indiretto. Quest'ultimo, infatti, veniva equiparato alle vendite a distanza già regolamentate a livello europeo, che prevedevano l'imposizione fiscale nel Paese di destinazione una volta superata una certa soglia di vendite. In particolare, per le vendite a distanza effettuate verso consumatori privati o altri soggetti non tenuti all'applicazione dell'IVA, si stabiliva che, al di sotto di determinate soglie fissate da ciascuno Stato membro dell'UE, le vendite venivano considerate non imponibili e soggette ad IVA nello Stato di origine. In capo al venditore era, comunque, prevista la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA nello Stato membro di destinazione,

²²⁶ Cfr. Liberatore, Gabriele, *One Stop Shop: un sistema "semplice" ma esposto al rischio di evasione*, in "L'IVA", 5 (2022), p. 37

²²⁷ L'articolo è stato poi modificato con l'articolo 1 del D.Lgs. 83/2021 e ad oggi è rubricato "Regime speciale per i servizi resi da soggetti non UE"

²²⁸ Art.74, comma 1°, D.P.R. 633/72 (come modificato dal D.Lgs. 273/2003)

²²⁹ Art.74, comma 10°, D.P.R. 633/72 (come modificato dal D.Lgs. 273/2003)

²³⁰ Art.74, comma 6°, D.P.R. 633/72 (come modificato dal D.Lgs. 273/2003)

²³¹ Art.74, comma 8°, D.P.R. 633/72 (come modificato dal D.Lgs. 273/2003)

²³² Art.74, comma 12°, D.P.R. 633/72 (come modificato dal D.Lgs. 273/2003)

comunicandolo all'ufficio competente. Superate le soglie di vendita, le operazioni erano considerate imponibili nello Stato membro di destinazione, secondo il principio di destinazione stabilito al primo comma dell'articolo 41, lettera b) del Decreto Legislativo 331/1993²³³.

3.1.2. Il “Mini One Stop Shop” (MOSS)

Tale sistema istituito con la Direttiva del 2002, originariamente concepito come provvisorio al momento del suo avvio, ha ceduto il posto ad un regime permanente, nel quale veniva previsto che le transazioni intracomunitarie fossero assimilate a quelle realizzate all'interno del mercato interno. La messa in atto, nel 2015, di un nuovo regime speciale rappresentava senza dubbio un passo avanti nell'ambito fiscale, sebbene la sua applicazione fosse circoscritta ai servizi digitali forniti a consumatori finali²³⁴.

A prescindere da tale limite, comunque, il 1° gennaio 2015 rappresenta una data fondamentale per l'IVA nell'Unione Europea, poiché, da tale momento, le prestazioni di telecomunicazione, di radiotelevisione e i servizi elettronici forniti a consumatori finali nell'UE sono soggette a tassazione nel luogo di residenza del consumatore e non più in quello del prestatore. Se però, una tale previsione risulta efficace per le transazioni effettuate all'interno del territorio dello Stato, la stessa provoca diversi disagi nel contesto transfrontaliero, dal momento che il fornitore dovrebbe identificarsi in ogni Stato membro nel quale è ubicato ognuno dei suoi acquirenti. Questo comporta anche l'obbligo di instaurare diversi rapporti fiscali con le Autorità tributarie degli altri Stati membri, applicare diverse aliquote IVA che variano da Paese a Paese, oltre che adeguarsi alle diverse normative interne proprie degli altri Stati²³⁵.

Per superare tali difficoltà e per alleggerire gli oneri amministrativi degli operatori economici del settore, il vecchio sistema VOES è stato sostituito dallo Sportello Unico chiamato “Mini One Stop Shop”, previsto solo per i servizi TTE,

²³³ Cfr. Melis, Giuseppe, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 3 (2016), pp. 994-998

²³⁴ Cfr. Centore, Paolo, *Mini “One Stop Shop” (MOSS): un passo avanti verso il regime IVA definitivo*, in “Fiscalità&Commercio Internazionale”, 1 (2014), p. 13

²³⁵ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica*, in “il fisco”, 28 (2015), pp. 2723, 2724

nel quale si prevedeva che l'IVA dovuta negli Stati membri di consumo fosse raccolta dallo Stato membro di identificazione del prestatore e successivamente trasferita²³⁶.

I benefici che ne derivano sono evidenti: l'operatore economico ha la possibilità di interagire con una sola Autorità fiscale e adempiere agli obblighi IVA in un solo luogo, quello di identificazione, per tutte le prestazioni di servizi, ovunque fornite. Il MOSS, quindi, consentiva agli operatori extra-UE, con un rappresentante fiscale in uno Stato membro o un numero di identificazione IVA in tale Stato, nonché agli operatori dell'Unione stabiliti in uno Stato membro, di gestire gli adempimenti dell'IVA per i servizi digitali forniti a distanza a consumatori finali residenti in uno Stato membro diverso da quello di identificazione o di stabilimento. Mediante il MOSS, il prestatore applicava l'IVA dello Stato membro di residenza del consumatore finale, dichiarandola e versandola nello Stato di identificazione o di stabilimento²³⁷.

Il MOSS rappresenta il risultato di una serie di progetti sviluppati dalla Commissione Europea, che avevano l'obiettivo di superare il regime transitorio introdotto con la Direttiva 2002/38/CE e presentare una proposta concreta per la riforma del sistema IVA, facendo emergere tre possibili linee di intervento:

- Adattare le norme allora vigenti, applicando l'IVA nel luogo di effettivo consumo;
- Uniformare le norme previste per le cessioni di beni con quelle già previste per i servizi;
- Adattare le norme al flusso giuridico dei beni piuttosto che al loro flusso fisico.

In tale contesto, il MOSS funge da prova generale per l'evoluzione del sistema IVA e può essere considerato come un "laboratorio di ricerca e apprendimento delle regole che consentono di transitare il sistema IVA verso il regime definitivo"²³⁸. L'obiettivo del MOSS risulta essere quello di facilitare la tassazione dei servizi TTE nel luogo di consumo per gli operatori che non sono in

²³⁶ Cfr. Ceppellini, Primo, Lugano, Roberto, *Manuale - Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, ventottesima edizione, Gruppo24ore, 2024, pp. 9, 10

²³⁷ Cfr. Ceppellini, Primo, Lugano, Roberto, *Manuale - Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, ventottesime edizione, Gruppo24ore, 2024, p. 314

²³⁸ Cfr. Centore, Paolo, *Mini "One Stop Shop" (MOSS): un passo avanti verso il regime IVA definitivo*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 1 (2014), p. 16

quel luogo identificati. Questa considerazione comporta due ulteriori riflessioni che meritano attenzione.

In primo luogo, i servizi oggetto del MOSS sono caratterizzati da un'elevata immaterialità, tale per cui non è possibile determinare il luogo di consumo attraverso parametri fisici, neppure in maniera indiretta, facendo emergere la necessità di ancorare la tassazione dei servizi TTE ad un criterio giuridico, quale il luogo di residenza fiscale del cliente. La seconda riflessione concerne la qualificazione delle parti coinvolte: da un lato il cliente, che deve essere un soggetto non passivo nel territorio di residenza, poiché le transazioni TTE che coinvolgono un soggetto economico in un rapporto B2B, non rientrano nell'ambito del MOSS, ma seguono la regola generale. Dall'altro lato, il fornitore, che può essere:

- nazionale, identificato nello stesso territorio in cui avviene il consumo: per questo genere di fornitore il MOSS non trova applicazione, in quanto il servizio è soggetto alla normativa ordinaria dello Stato membro in cui si perfeziona la transazione;
- unionale, identificato in un altro Stato membro;
- extraeuropeo, senza identificazione all'interno dell'Unione.

Negli ultimi due scenari entrava in gioco il MOSS, che prevedeva due distinti regimi: US, acronimo di “*Union Scheme*” (in Italia MOSS UE), con il quale l'operatore estero si avvaleva dell'identificazione ottenuta nel proprio Stato membro, e il NUS, acronimo di “*Non Union Scheme*” (in Italia MOSS non UE), attraverso il quale il soggetto non residente poteva scegliere liberamente lo Stato membro in cui avrebbe desiderato identificarsi. In entrambe le situazioni, l'operatore agiva dallo Stato membro di identificazione, applicando l'imposta dovuta sulla transazione verso lo Stato membro di consumo e provvedendo al versamento della somma all'Erario competente in base alla sua identificazione. L'Erario, a sua volta, trasferiva l'imposta raccolta allo Stato membro di consumo.

La semplificazione è evidente: gli operatori esteri non erano più tenuti a identificarsi in ogni Stato membro di consumo. È, altresì, manifesto l'effetto antifrode del sistema, in particolare per gli operatori extraeuropei, che da allora sono tenuti ad adempiere centralmente all'obbligo di tassazione delle operazioni IVA, a partire da una singola identificazione, per tutte le transazioni all'interno dell'Unione, assorbendo così operazioni che altrimenti avrebbero potuto sfuggire al controllo

fiscale²³⁹.

Tuttavia, sebbene il MOSS sia stato introdotto con il fine di semplificare la tassazione dei servizi digitali nell'Unione Europea, consentendo agli operatori di pagare l'IVA in un unico Stato membro indipendentemente dal luogo di fruizione dei servizi, il sistema ha incontrato, comunque, diverse difficoltà operative, in particolare per le piccole imprese. L'assenza di una soglia di esenzione, infatti, è stata considerata un ostacolo per l'ingresso delle piccole e medie imprese (PMI) nel mercato unico digitale, in quanto, senza una tale previsione, anche imprese con numero esiguo di vendite sono state costrette a registrarsi e gestire l'IVA attraverso il MOSS, la cui iscrizione rappresentava ancora un onere non indifferente. Inoltre, il fine di realizzare un regime IVA unico europeo basato sul luogo di consumo non si può dire raggiunto con l'introduzione del MOSS, in quanto la sua applicazione è circoscritta ai soli servizi TTE, mentre per cercare di realizzare l'obiettivo dell'uniformazione del sistema IVA si sarebbe dovuto estendere il sistema dello Sportello unico anche alle cessioni di beni in ambito del commercio elettronico²⁴⁰, come è, infatti, avvenuto con la successiva riforma, che ha introdotto il nuovo regime *One Stop Shop*, attualmente in vigore.

3.2. Lo Sportello Unico attualmente in vigore

Con il Decreto Legislativo 83/2021, lo sportello unico IVA è stato implementato in Italia come parte delle misure adottate per conformarsi alle Direttive 2017/2455/UE e 2019/1995/UE dell'Unione Europea, introducendo importanti semplificazioni nel sistema di dichiarazione e pagamento dell'IVA per le vendite transfrontaliere di beni e servizi e rivoluzionando il modo in cui le imprese gestiscono le loro operazioni fiscali nell'ambito del mercato unico europeo. Infatti, il nuovo regime speciale, sulla base dell'esperienza riscontrata con il MOSS, consente agli operatori economici di evitare la complessa burocrazia legata alla registrazione IVA in ogni Stato membro in cui hanno luogo le vendite, riducendo in modo significativo i costi amministrativi.

²³⁹ Cfr. Centore, Paolo, *Mini "One Stop Shop"(MOSS): un passo avanti verso il regime IVA definitivo*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 1 (2014), p. 17

²⁴⁰ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica*, in "il fisco", 28 (2015), p. 2724

In primo luogo, è stata introdotta la soglia di €10.000, entro la quale le transazioni dell'*e-commerce* diretto restano imponibili ai fini IVA nello Stato membro in cui è stabilito il fornitore, senza che vi sia l'obbligo di adempiere agli obblighi fiscali in ciascuno Stato membro di consumo (sub § 2.2.1.).

In secondo luogo, a partire dal 1° luglio 2021, il sistema MOSS è stato ampliato per includere tutti i servizi B2C forniti negli Stati membri nei quali il fornitore non è stabilito, le vendite a distanza intracomunitarie di beni e alcune cessioni nazionali di beni, trasformandosi in uno Sportello Unico "*One Stop Shop*", comunemente chiamato "OSS". Contestualmente, è stato introdotto un nuovo regime per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA sulle vendite a distanza di beni di modesto valore importati da territori terzi o Paesi terzi, noto come Sportello Unico per le importazioni IOSS, acronimo di "*Import One Stop Shop*". Questi regimi sono particolarmente vantaggiosi, specialmente per le PMI, in quanto queste, attraverso lo Sportello Unico non sono tenute a conformarsi alle legislazioni degli Stati di consumo²⁴¹, eccetto per l'applicazione della corretta aliquota IVA, e possono contare sul supporto del fisco nazionale anche in caso di contrasto con il diverso Paese di consumo²⁴².

La seguente tabella riassume l'applicabilità della nuova disciplina ed aiuta a comprendere quanto meglio descritto all'interno di questo capitolo, offrendo la ripartizione delle tipologie di cessioni e dei soggetti passivi che sono interessati da ciascun regime speciale²⁴³.

²⁴¹ Stato nel quale il soggetto passivo effettua cessioni o prestazioni a consumatori finali, ossia nello Stato in cui l'IVA è dovuta (Cfr. Commissione Europea, Direzione Generale Fiscalità e Unione doganale, Guida allo Sportello unico per l'IVA, Bruxelles, marzo 2021, p. 7). Il concetto sarà meglio approfondito nelle pagine seguenti

²⁴² Cfr. Ceppellini, Primo, Lugano, Roberto, *Manuale - Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, ventottesima edizione, Gruppo24ore, 2024, p. 483

²⁴³ Tabella 3: panoramica delle modifiche ai regimi speciali a partire dal 1° luglio 2021, Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 33

Operazioni	Fornitore/soggetto passivo stabilito fuori dall'UE		Fornitore/soggetto passivo stabilito nell'UE	
	Regime speciale	Necessità di un intermediario/rappresentante fiscale ²⁴⁴	Regime speciale	Necessità di un intermediario/rappresentante fiscale
<i>Prestazione di servizi Business to Consumer</i>	Regime non-UE (OSS)	NO	Regime non-UE (OSS)	NO
<i>Vendite a distanza intracomunitarie di beni</i>	Regime UE (OSS)	NO	Regime UE (OSS)	NO
<i>Cessioni nazionali tramite interfaccia elettronica</i>	Regime UE (OSS)	NO	Regime UE (OSS)	NO
<i>Vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi nel contesto di spedizioni di valore non superiore a 150€</i>	Regime di importazione (IOSS)	Sì ²⁴⁵	Regime di importazione (IOSS)	NO

Per poter comprendere quando si pone la necessità di nominare un intermediario o un rappresentante fiscale, è necessario consultare l'articolo 204 della Direttiva 2006/112/CE.

1. Se [...] il debitore dell'imposta è un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono consentirgli di designare un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta.

Inoltre, se l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA e non esiste, con il paese della sede o in cui tale soggetto passivo è stabilito, alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza analogamente a quanto previsto dalla Direttiva 76/308/CEE e dal Regolamento CE n. 1798/2003, gli Stati membri possono adottare disposizioni che stabiliscano che il debitore dell'imposta sia un rappresentante fiscale designato dal soggetto passivo non stabilito.

Tuttavia, gli Stati membri non possono applicare l'opzione di cui al secondo comma al soggetto passivo [...], che ha optato per il regime speciale dei servizi prestati da soggetti passivi non stabiliti nella Comunità.

2. L'opzione prevista al paragrafo 1, primo comma, è soggetta alle condizioni e modalità stabilite da ogni Stato membro²⁴⁶.

²⁴⁴ Si qualifica come intermediario il soggetto stabilito nell'Unione Europea che viene scelto da un fornitore o da un fornitore presunto, il quale realizza vendite a distanza di beni importati da territori o paesi terzi. L'intermediario assume il ruolo di debitore dell'IVA e si fa carico dell'adempimento degli obblighi inerenti al regime dello sportello unico per le importazioni (Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 9)

²⁴⁵ Fatta eccezione per il fornitore stabilito in un paese terzo con il quale l'UE ha concluso un accordo di assistenza reciproca

²⁴⁶ Art. 204, Dir. 2006/112/CE

Il nuovo regime speciale OSS, rispetto al vecchio regime MOSS, che prevedeva l'applicabilità ai soli servizi TTE, estende l'ambito di applicazione anche:

- alle vendite a distanza di beni intracomunitarie (sub § 2.3.1)²⁴⁷;
- alle vendite a distanza e le cessioni di beni effettuate all'interno di uno stesso Stato membro a privati consumatori, mediate da interfacce elettroniche, soggette alla presunzione di vendita (sub § 2.3.4)²⁴⁸;
- alla generalità delle prestazioni di servizi B2C realizzate in Stati membri UE diversi da quello di stabilimento del prestatore.

Di conseguenza, per adempiere agli obblighi tributari relativi all'Imposta sul Valore Aggiunto dovuta negli Stati membri di destinazione dei beni, i soggetti passivi IVA che realizzano tali operazioni possono procedere con l'identificazione IVA in ogni singolo Stato membro in cui effettuano le proprie vendite, versando l'imposta in maniera localizzata oppure possono avvalersi del regime OSS, versando l'imposta attraverso il meccanismo dello Sportello Unico. In questo modo, i soggetti passivi hanno la facoltà di registrarsi per il regime speciale in un solo Stato membro, designato come Stato di identificazione, e ad adempiere gli obblighi IVA inerenti alle operazioni che rientrano nel regime esclusivamente presso tale Stato. Questa scelta esonera, così, i soggetti passivi dall'obbligo di identificazione IVA in ogni Stato membro in cui si realizzano le transazioni.

Possiamo, quindi, desumere che l'iscrizione al nuovo regime offre importanti benefici, tra i quali rientrano²⁴⁹:

- la possibilità di effettuare una registrazione elettronica ai fini IVA in un unico Stato membro per tutte le operazioni che rientrano nel regime, evitando la necessità di molteplici registrazioni IVA nei vari Stati membri interessati dalle operazioni;
- la presentazione di una dichiarazione IVA unificata e il pagamento dell'imposta dovuta per le operazioni in questione mediante un'unica transazione;
- la collaborazione con l'ente fiscale dello Stato membro di registrazione per l'OSS, utilizzando una sola lingua, a prescindere dalla pluralità degli Stati membri in cui si effettuano le operazioni.

L'adozione dell'OSS non altera il luogo di realizzazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, ma fornisce unicamente un procedimento semplificato

²⁴⁷ Art. 38 *bis*, comma 1° e 3°, D. Lgs. 331/1993

²⁴⁸ Art. 2 *bis*, comma 1°, lett. a), D.P.R. 633/1972

²⁴⁹ *Cfr.* Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 35

per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA dovuta negli Stati membri dove si perfezionano tali operazioni. Il regime OSS è suddiviso in regime OSS non UE e regime OSS UE.

3.2.1. Il regime OSS non UE

Il regime OSS non UE, disciplinato dall'articolo 74 *quinquies* del Decreto IVA, così come modificato dal Decreto Legislativo 45/2020, offre la possibilità di adempiere in maniera agevolata agli obblighi di dichiarazione e versamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto per quanto concerne le prestazioni di servizi²⁵⁰ fornite a consumatori privati residenti nell'Unione Europea da soggetti passivi che non possiedono la sede principale della propria attività economica né dispongono di una stabile organizzazione all'interno del territorio dell'UE. Le nuove disposizioni non modificano il luogo di imposizione delle prestazioni dei servizi, che continuano ad essere imponibili nello Stato di consumo, ma permettono di semplificare il processo per la dichiarazione dell'IVA dovuta negli altri Stati membri²⁵¹.

Per l'iscrizione al regime in questione, è irrilevante che il soggetto passivo sia già registrato ai fini IVA in uno degli Stati membri per operazioni che non rientrano nel regime speciale. Tale previsione rappresenta senza dubbio un passo avanti rispetto a quanto era previsto per il previgente regime MOSS, per il quale era richiesto che il prestatore non UE fosse già identificato in altro paese UE. Infatti, nel contesto del nuovo regime OSS non UE, il soggetto passivo non stabilito e privo di stabile organizzazione nell'Unione Europea, è libero di selezionare uno Stato membro per la registrazione, purché in tale Stato avvengano transazioni rientranti nell'ambito di applicazione del regime.

²⁵⁰ Le note esplicative della Commissione Europea elencano a titolo esemplificativo alcune categorie di servizi che possono essere oggetto di dichiarazione nell'ambito del regime non UE, tra cui troviamo servizi di alloggio, accesso a eventi di natura culturale, artistica, sportiva, scientifica, educativa, di intrattenimento, nonché a fiere o esposizioni, servizi di trasporto, valutazioni e interventi su beni mobili corporei, servizi connessi ai trasporti, quali operazioni di carico, scarico, trasferimento o altre attività similari, servizi inerenti a beni immobili, noleggio di veicoli per il trasporto, servizi di ristorazione e catering effettuati a bordo di navi, aerei o treni (*Cfr.* Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 36)

²⁵¹ *Cfr.* Peirola, Marco, *I nuovi regimi speciali IVA per le operazioni e-commerce*, in "LIVA", 5 (2021), p. 7

Lo Stato membro assegna un numero individuale di identificazione IVA da utilizzare esclusivamente per le dichiarazioni inerenti al regime non UE. Tale Stato rappresenta lo Stato membro di identificazione, ossia lo Stato in cui il soggetto passivo si registra per poter beneficiare di un regime dello Sportello Unico e nel quale dichiara e versa l'IVA dovuta in uno o più Stati membri di consumo, rappresentati dagli Stati UE nei quali il soggetto passivo effettua cessioni o prestazioni a consumatori finali, in cui l'imposta è dovuta²⁵². Un soggetto passivo può dichiarare nell'ambito del regime non UE prestazioni di servizi resi a consumatori finali effettuati in un qualsiasi Stato UE, incluso lo Stato di identificazione. Per il regime non UE, quindi, qualsiasi Stato membro può rappresentare lo Stato di consumo.

Un soggetto passivo stabilito in un Paese terzo che aderisce al regime non UE ha la facoltà di modificare lo Stato membro di identificazione in qualsiasi momento ma tale modifica diverrà effettiva solo al termine del trimestre durante il quale è stata effettuata²⁵³.

La modifica apportata all'articolo 74 *quinquies* permette ai soggetti passivi extra-UE di optare per il regime OSS non UE per tutti i servizi resi nell'Unione Europea a consumatori finali. I soggetti passivi che scelgono questo regime sono esonerati dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione IVA annuale, in quanto sostituiti da una dichiarazione trimestrale da presentare entro la fine del mese successivo alla chiusura del trimestre²⁵⁴. Inoltre, i soggetti che utilizzano il regime OSS non UE, nel caso in cui siano tenuti a presentare la dichiarazione IVA annuale tradizionale per altre attività che non rientrano nel regime speciale, hanno la facoltà di detrarre l'imposta anche per gli acquisti che non rientrano nell'ambito del regime OSS non UE, mentre per gli operatori economici esclusivi del regime, la detrazione è preclusa e l'imposta può essere recuperata solo tramite rimborso²⁵⁵.

²⁵² Commissione Europea, Direzione Generale Fiscalità e Unione doganale, Guida allo Sportello unico per l'IVA, Bruxelles, marzo 2021, p. 7

²⁵³ Commissione Europea, Direzione Generale Fiscalità e Unione doganale, Guida allo Sportello unico per l'IVA, Bruxelles, marzo 2021, p. 21

²⁵⁴ Cfr. Peirolo, Marco, *I nuovi regimi speciali IVA per le operazioni e-commerce*, in "L'IVA", 5 (2021), p. 8

²⁵⁵ Art. 74 *quinquies*, comma 11°, D.P.R. 633/1972

3.2.2. Il regime OSS UE

Il regime OSS UE, disciplinato dall'articolo 74 *sexies* del Decreto IVA, così come modificato dal Decreto Legislativo 45/2020, è utilizzabile per adempiere agli obblighi IVA in ambito di:

- Servizi forniti a consumatori finali in altri Stati membri;
- Vendite a distanza intracomunitarie di beni (sub § 2.3.1);
- Cessioni di beni facilitate da interfacce elettroniche con spedizione e arrivo nel territorio italiano, effettuate da soggetti passivi non stabiliti nell'UE (sub § 2.3.4).

Tale regime è accessibile ai soggetti passivi domiciliati o residenti nel territorio dello Stato, ai soggetti extra-UE che abbiano una stabile organizzazione in Italia o che, anche se ne sono privi, compiano spedizioni o trasporti di beni a partire dall'Italia. Questa modifica permette di dichiarare e versare l'IVA tramite il regime OSS UE per le cessioni di beni già immessi in libera pratica²⁵⁶ e collocati in magazzini italiani, anche nel caso in cui non si configurino stabili organizzazioni²⁵⁷.

I commi 1 e 2 dell'articolo 74 *sexies* indicano che²⁵⁸:

- Per i servizi resi a consumatori, il regime OSS UE è accessibile solo ai soggetti stabiliti nel territorio dello stesso, escluso il caso in cui il committente sia un soggetto italiano;
- Per le vendite a distanza intracomunitarie, possono accedere sia i soggetti italiani che extra-UE;
- Le interfacce elettroniche considerate "rivenditrici" possono utilizzare il regime OSS UE se il venditore sottostante non è stabilito nell'UE.

Di conseguenza, un soggetto non stabilito nell'Unione Europea che intende usufruire delle facilitazioni offerte dallo Sportello Unico per le prestazioni di servizi B2C nell'Unione Europea e per le vendite a distanza intracomunitarie di beni, dovrà aderire al regime non UE per le prestazioni di servizi e al regime UE per le vendite a distanza intracomunitarie di beni. Tale soggetto non è autorizzato a dichiarare

²⁵⁶ Il regime di immissione in libera pratica vincola le merci non unionali destinate al mercato dell'Unione o destinate all'uso o al consumo privato nell'ambito del territorio doganale dell'Unione. Tale regime comporta la riscossione dei dazi dovuti all'importazione e ove opportuno, di altri oneri accessori, l'applicazione delle misure, dei divieti e delle restrizioni di politica commerciale e l'espletamento delle altre formalità stabilite per l'importazione delle merci. L'immissione in libera pratica attribuisce alle merci non unionali la posizione doganale di merci unionali (<https://www.adm.gov.it/portale/dogane/>)

²⁵⁷ Art. 74 *sexies*, comma 1° e 2°, D.P.R. 633/1972 e Art. 369 *bis*, Dir. 2006/112/CE

²⁵⁸ Cfr. Peirolò, Marco, *I nuovi regimi speciali IVA per le operazioni e-commerce*, in "L'IVA", 5 (2021), p. 9

cessioni di beni nell'ambito del regime non UE, in quanto tale regime è esclusivamente dedicato alle prestazioni di servizi, né può includere le prestazioni di servizi nel regime dell'UE²⁵⁹.

Come per il regime OSS non UE, anche per quello UE viene previsto l'esonero dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione IVA annuale, richiedendo solo una dichiarazione trimestrale²⁶⁰. In merito viene ribadito che per tutte le forniture rientranti nel regime speciale, l'IVA deve essere dichiarata e versata tramite il regime stesso e non attraverso la dichiarazione IVA tradizionale, principio presente anche nella vecchia versione del MOSS²⁶¹.

L'adesione al regime OSS è di natura volontaria; tuttavia, una volta che il soggetto passivo opta per tale regime, è tenuto ad applicarlo in modo uniforme in tutti gli Stati membri dell'Unione Europea e per l'insieme delle operazioni che rientrano nel suo ambito di applicazione. A titolo esemplificativo, un imprenditore con sede operativa nell'UE che realizza vendite a distanza di beni e fornisce servizi a consumatori privati in diversi Stati membri potrebbe essere interessato a iscriversi all'OSS UE per gestire la dichiarazione ed il pagamento dell'IVA relativa esclusivamente ai servizi forniti, preferendo continuare a dichiarare e versare l'IVA sulle vendite a distanza in conformità con le disposizioni ordinarie dell'IVA attraverso la dichiarazione IVA nazionale dello Stato membro coinvolto. Tuttavia, avendo deciso di registrarsi all'OSS, sarà obbligato ad utilizzare il regime speciale sia per le vendite a distanza di beni sia per le prestazioni di servizi effettuate nei vari Stati membri²⁶².

Per i soggetti UE, lo Stato di identificazione corrisponde allo Stato membro in cui è situata la sede principale dell'attività economica del soggetto passivo, indipendentemente dalla presenza di stabili organizzazioni. Qualora il soggetto passivo non abbia la sede principale dell'attività economica ma disponga di una stabile organizzazione nel territorio dell'Unione, lo Stato di identificazione sarà rappresentato da quello in cui tale stabile organizzazione è situata. Nel caso in cui,

²⁵⁹ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, pp. 43, 44

²⁶⁰ L'articolo 74 *sexies* del Decreto IVA, ai commi 4° e 4° *bis*, delinea il contenuto della dichiarazione trimestrale per le vendite a distanza intracomunitarie e per le vendite con spedizione e attivo in Italia, includendo l'IVA in ogni Stato membro di consumo pertinente

²⁶¹ Art. 369 *ter*, Dir. 2006/112/CE

²⁶² Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 39

invece, il soggetto passivo posseda diverse stabili organizzazioni in più Stati membri, egli dovrà indicare quale tra questi sarà lo Stato di identificazione. La scelta effettuata sarà vincolante per un periodo di due anni solari²⁶³.

Nel caso in cui il soggetto passivo non abbia né la sede principale dell'attività economica né stabili organizzazioni nell'UE, lo Stato di identificazione sarà lo Stato membro da cui ha inizio la spedizione o il trasporto dei beni. Nel caso in cui i beni siano, però, spediti da diversi Stati membri, il soggetto passivo può scegliere uno di questi Stati per la registrazione, ma tale decisione sarà vincolante per i successivi due anni solari, potendo modificare tale scelta solo nel caso in cui abbia trasferito la sede della propria attività economica al di fuori dell'Unione Europea ma disponga di più di una stabile organizzazione al suo interno. In questo caso, è possibile per il soggetto passivo selezionare un diverso Stato membro, tra quelli in cui si trovano le stabili organizzazioni, come nuovo Stato di identificazione. Tale cambiamento diventa effettivo al termine del trimestre solare in cui è stato effettuato e impone al soggetto passivo l'obbligo di mantenere la nuova scelta per l'anno solare in corso e per i successivi due. Inoltre, è anche possibile modificare la scelta se il soggetto non è stabilito nell'Unione Europea ma detiene scorte di beni in almeno due Stati membri differenti. Il soggetto passivo che si trova in questa situazione può optare per un altro Stato membro, tra quelli in cui si trovano le scorte, come Stato di identificazione e, anche in questo caso, la variazione si concretizza al termine del trimestre in cui è stata effettuata e vincola il soggetto passivo per l'anno solare in corso e per i due anni solari successivi²⁶⁴.

Con riferimento, invece, allo Stato membro di consumo, nel quadro del regime UE, il soggetto passivo non può dichiarare le prestazioni di servizi B2C effettuate in uno Stato membro in cui detiene una sede o una stabile organizzazione ma tali prestazioni devono essere oggetto della dichiarazione IVA nazionale dello Stato membro in questione. Nel caso, invece, di vendite a distanza intracomunitarie di beni realizzate dal soggetto passivo nello Stato membro di identificazione, esse possono essere incluse nel regime UE solamente se il trasporto ha origine in uno

²⁶³ Cfr. Commissione Europea, Direzione Generale Fiscalità e Unione doganale, Guida allo Sportello unico per l'IVA, Bruxelles, marzo 2021, p. 11

²⁶⁴ Cfr. Commissione Europea, Direzione Generale Fiscalità e Unione doganale, Guida allo Sportello unico per l'IVA, Bruxelles, marzo 2021, p. 21

Stato membro diverso. Un fornitore presunto può dichiarare nel regime OSS UE le cessioni nazionali di beni, ossia le cessioni in cui il trasporto dei beni ha inizio e fine nello stesso Stato membro, a prescindere dalla sua stabilità o meno nello Stato membro di consumo. Di conseguenza, in tale contesto, lo Stato membro di consumo può essere qualunque Stato membro²⁶⁵.

Infine, a livello europeo²⁶⁶ viene stabilito che per i fornitori non si configura la necessità di nominare un rappresentante fiscale al fine di aderire al regime OSS UE, a meno che non siano gli Stati membri a richiederlo per le cessioni di beni. Tuttavia, in Italia, la previsione di tale obbligo non si è ritenuta necessaria in sede di ricezione della Direttiva²⁶⁷.

3.2.3. Il regime di importazione IOSS

A decorrere dal 1° luglio 2021, il versamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto è dovuto per ogni merce importata nel territorio dell'Unione Europea, a prescindere dal valore economico della stessa²⁶⁸ (sub § 2.3.3.).

In risposta a tale cambiamento normativo, è stato istituito un regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi o territori extra-UE, volto a facilitare la riscossione e il versamento dell'IVA relativo a beni di modesto valore. Questo regime, noto come “regime di importazione”, permette ai fornitori²⁶⁹ che commercializzano beni spediti o trasportati da un paese terzo o un territorio extra-UE verso consumatori nell'UE, di addebitare l'IVA direttamente al consumatore finale nell'ambito delle vendite a distanza di beni di valore modesto, e di provvedere alla dichiarazione e al pagamento dell'IVA attraverso il sistema dello Sportello Unico per le importazioni “*Import One Stop Shop*”, comunemente chiamato IOSS. In tal caso, l'importazione, più nello specifico l'immissione in libera pratica, di beni

²⁶⁵ Cfr. Commissione Europea, Direzione Generale Fiscalità e Unione doganale, Guida allo Sportello unico per l'IVA, Bruxelles, marzo 2021, p. 7

²⁶⁶ Art. 204, Dir. 2006/112/CE

²⁶⁷ Cfr. Peirolo, Marco, *I nuovi regimi speciali IVA per le operazioni e-commerce*, in "L'IVA", 5 (2021), p. 10

²⁶⁸ Le disposizioni precedenti prevedevano l'esenzione dal versamento IVA per le importazioni di modesto valore, ossia per le importazioni di beni con un valore totale inferiore a 20 €, lasciando facoltà agli Stati membri di escludere i beni importati nell'ambito di una vendita per corrispondenza e di variare l'importo con un valore totale che sia compreso fra 10 € e 22 € (Titolo IV, artt. 23 e 24, Dir. 2009/132/CE)

²⁶⁹ Compresa le interfacce elettroniche che facilitano la cessione dei beni

di modesto valore nell'UE sarà esente da IVA, in quanto l'imposta sarà corrisposta come parte del prezzo di vendita dal consumatore.

Il regime IOSS, la cui adesione non è obbligatoria, può essere usato per dichiarare tutte le vendite di beni²⁷⁰:

- oggetto di una spedizione il cui valore intrinseco non ecceda i 150€²⁷¹. Tale valore viene determinato in base al tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale Europea dal primo giorno lavorativo di ottobre con effetto dal primo gennaio dell'anno successivo²⁷²;
- spediti o trasportati da un territorio terzo o da un Paese terzo al momento della vendita²⁷³, ad eccezione dei beni soggetti ad accise armonizzate dell'UE, come ad esempio le accise su alcolici o tabacchi²⁷⁴. Tuttavia, i profumi, pur essendo esclusi dall'esenzione dei dazi doganali relativa alle spedizioni di valore trascurabile²⁷⁵, rientrano nell'ambito di applicazione dello sportello unico IOSS. Inoltre, il ricorso al regime dell'IOSS non è ammissibile per beni di modesto valore acquistati e/o spediti con prodotti soggetti ad accise, indipendentemente dal fatto che il valore complessivo della spedizione superi o meno la soglia di 150€;
- inviati o trasportati dal fornitore, o per suo conto, anche qualora questo intervenga in modo indiretto nella spedizione o nel trasporto dei beni da un Paese terzo o un territorio terzo, verso un acquirente all'interno di uno Stato membro.

Inoltre, il regime IOSS può essere utilizzato dai soggetti passivi²⁷⁶ che abbiano la residenza o il proprio domicilio fiscale all'interno del territorio dello Stato e che non l'abbiano trasferito all'estero, dai soggetti passivi che abbiano il proprio domicilio fiscale o la residenza al di fuori dell'Unione Europea e dai soggetti passivi che, pur avendo il proprio domicilio fiscale o la residenza al di fuori dell'Unione Europea, dispongano di una stabile organizzazione all'interno dello Stato.

L'istante in cui si perfeziona la cessione coincide con il momento in cui il pagamento viene accettato dal soggetto passivo²⁷⁷. Tale evento si verifica alla prima delle seguenti circostanze: la ricezione, da parte o per conto del fornitore che

²⁷⁰ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 58

²⁷¹ Art. 74 *sexies*1, comma 1°, D.P.R. 633/72

²⁷² Art. 74 *sexies*1, comma 17°, D.P.R. 633/72

²⁷³ Art. 38 *bis*, comma 2° e 3°, D.L. 331/93

²⁷⁴ Art. 2, par. 3, Dir. 2006/112/CE

²⁷⁵ Art. 23, Reg. 1186/2009 del Consiglio relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali

²⁷⁶ Sia fornitori che interfacce elettroniche

²⁷⁷ Art. 74 *sexies*.1, comma 1°, D.P.R. 633/72

commercializza beni attraverso l'interfaccia elettronica, della conferma di pagamento, del messaggio di autorizzazione del pagamento, o di un impegno di pagamento da parte dell'acquirente, indipendentemente dal momento in cui l'importo viene effettivamente corrisposto, come stabilito dall'articolo 41 *bis* del Regolamento di esecuzione IVA. In termini pratici, il fornitore procederà all'indicazione del prezzo dei beni e dell'ammontare dell'IVA dovuta sull'ordine in questione, e l'acquirente sarà tenuto a versare l'intero importo dovuto al fornitore o all'interfaccia elettronica²⁷⁸.

I soggetti intenzionati ad aderire al regime IOSS devono identificarsi in Italia attraverso una richiesta scritta, inviata all'Agenzia delle Entrate prima di avvalersi del regime speciale. L'Agenzia comunicherà poi al soggetto il numero di identificazione per l'applicazione del regime speciale²⁷⁹. Inoltre, i soggetti passivi stabiliti in Paesi terzi, che non dispongono di una stabile organizzazione all'interno dello Stato, possono esercitare l'opzione per il regime tramite la designazione di un unico rappresentante fiscale o intermediario, secondo le modalità previste dall'articolo 17, terzo comma, del Decreto IVA²⁸⁰, esclusivamente nominato per il

²⁷⁸ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 62

²⁷⁹ Art. 74 *sexies.1*, comma 4°, D.P.R. 633/72

²⁸⁰ Il comma 3 dell'articolo 17 del Decreto IVA è stato recentemente modificato dall'articolo 4, comma 1, lettera a) del Decreto Legislativo 13/2024, a decorrere dal 22 febbraio 2024. I soggetti non residenti e non stabiliti in Italia ai fini IVA, che effettuano operazioni rilevanti nel territorio italiano, devono adempiere agli obblighi fiscali identificandosi in Italia mediante: a) identificazione diretta; b) nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del Decreto IVA. I soggetti residenti in un Paese membro dell'Unione Europea possono scegliere liberamente tra l'identificazione diretta e la nomina di un rappresentante fiscale. Al contrario, i soggetti residenti in Paesi terzi possono identificarsi in Italia esclusivamente tramite la nomina di un rappresentante fiscale, salvo che risiedano in Stati extra-UE con accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli dell'UE. Per prevenire e contrastare l'evasione e la frode IVA, l'articolo 4 del Decreto Legislativo 13/2024 ha introdotto nuovi requisiti soggettivi per chi intende assumere il ruolo di rappresentante fiscale, il quale "deve possedere i requisiti soggettivi di cui all'articolo 8, comma 1, lettere a), b), c) e d), del Decreto del Ministero delle Finanze 31 maggio 1999, n. 164. In caso di nomina di una persona giuridica, tali requisiti devono essere posseduti dal legale rappresentante dell'ente nominato ai sensi del presente comma". Alla luce di tali requisiti, il rappresentante fiscale deve essere una persona fisica residente oppure una persona giuridica con sede legale in Italia e titolare di partita IVA italiana. I requisiti per il rappresentante fiscale includono: assenza di condanne, anche non definitive, o di sentenze, nessun procedimento penale pendente nella fase del giudizio per reati finanziari; non aver commesso violazioni gravi e ripetute, per natura ed entità, alle normative contributive e tributarie, non trovarsi in condizioni di incandidabilità o di interdizione dalla possibilità di ricoprire determinate cariche. Contestualmente alla richiesta di nomina, il rappresentante fiscale è tenuto a fornire una garanzia adeguata, proporzionata al numero di soggetti rappresentati, le cui specifiche saranno definite tramite un apposito decreto ministeriale (Cfr. Pizzo, Francesco, Casalini, Andrea, Valastro, Federica, *La nuova procedura di nomina del rappresentante fiscale ai fini IVA in Italia*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 7 (2024), pp. 5-7)

regime IOSS. Tale nomina costituisce un obbligo, se il Paese terzo non ha sottoscritto con l'Unione Europea un accordo di assistenza reciproca di portata equivalente a quella prevista dalla Direttiva 2010/24/UE del Consiglio e dal Regolamento 904/2010/UE, e una facoltà, qualora il Paese terzo abbia sottoscritto con l'Unione Europea un accordo di assistenza reciproca²⁸¹ o qualora siano effettuate vendite a distanza di beni provenienti dal Paese terzo.

I soggetti passivi stabiliti in Italia, invece, possono esercitare l'opzione per il regime direttamente o, in alternativa, tramite la designazione di un unico rappresentante fiscale o un intermediario²⁸². L'intermediario IOSS, che deve essere un soggetto passivo residente nell'Unione Europea, è incaricato di assolvere tutti i doveri inerenti al regime di importazione per conto del soggetto passivo che lo ha designato, tra cui la presentazione delle dichiarazioni relative allo Sportello Unico IOSS e il versamento dell'IVA dovuta sulle vendite a distanza di beni importati di modesto valore. Nonostante la designazione di un intermediario, il soggetto passivo che lo ha nominato conserva la responsabilità congiunta per gli obblighi IVA, inclusa la responsabilità per il pagamento dell'imposta. Quindi, nel caso di mancato adempimento, le Autorità fiscali degli Stati membri si rivolgeranno primariamente all'intermediario per il recupero dell'IVA. Qualora tale tentativo non dovesse andare a buon fine, le Autorità potranno tentare il recupero dell'imposta non versata direttamente dal fornitore²⁸³. Prima che un intermediario possa procedere alla registrazione di un soggetto passivo nel sistema dello Sportello Unico per le importazioni, è necessario che egli stesso si registri presso le Autorità competenti dello Stato membro in cui ha la propria sede legale, ai fini dell'utilizzo del regime IOSS per conto dei fornitori che realizzano vendite a distanza di beni importati di valore non elevato. In seguito a tale registrazione, l'intermediario riceverà un codice

²⁸¹ I paesi terzi che hanno sottoscritto con l'Unione Europea un accordo di assistenza reciproca di portata equivalente a quella prevista dalla Direttiva 2010/24/UE e dal Regolamento 904/2010/UE sono stati identificati dalla Commissione Europea, come previsto dalla Direttiva 2006/112/CE (articolo 369 *quaterdecies*), mediante la decisione di esecuzione 942/2021/UE del 10 giugno 2021, che all'articolo 1 stabilisce che "Il paese terzo con il quale l'Unione ha concluso un accordo di assistenza reciproca di portata analoga alla Direttiva 2010/24/UE e al Regolamento (UE) n. 904/2010 è il Regno di Norvegia".

²⁸² *Cfr.* Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 59

²⁸³ *Cfr.* Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, pp. 60, 61

identificativo specifico²⁸⁴ che lo autorizza ad operare come intermediario all'interno del regime di importazione²⁸⁵. Successivamente, l'intermediario procederà alla registrazione di ciascun soggetto passivo che rappresenta presso lo Stato membro di identificazione, ottenendo per ciascuno di essi un distinto numero di identificazione IVA specifico per l'IOSS²⁸⁶. Tale numero di identificazione è necessario per la rappresentanza di ogni soggetto passivo per il quale l'intermediario è stato designato.

Nel contesto del regime di importazione, quando un fornitore o un'interfaccia elettronica effettuano la vendita di beni spediti o trasportati da territori esterni all'Unione Europea a consumatori situati all'interno dell'UE, il luogo di tassazione di tali beni si considera essere all'interno dell'Unione Europea, e più precisamente nello Stato membro in cui i beni oggetto dell'ordine vengono effettivamente consegnati. Di conseguenza, il fornitore o l'interfaccia elettronica che si avvale del regime di importazione è tenuto a calcolare ed addebitare l'IVA nel momento in cui i beni vengono venduti a consumatori situati nell'Unione Europea. L'aliquota IVA da applicare è quella vigente per la categoria di beni in questione nello Stato membro dell'Unione Europea in cui si realizza la cessione, che corrisponde allo Stato membro in cui l'acquirente ha indicato che i beni debbano essere consegnati²⁸⁷.

I soggetti registrati al regime IOSS sono tenuti a redigere una dichiarazione mensile speciale entro la fine del mese successivo al mese di riferimento, anche nel caso in cui non siano state effettuate operazioni²⁸⁸. I soggetti aderenti al regime IOSS non sono autorizzati a detrarre dall'imposta dovuta ai sensi del regime speciale quella relativa agli acquisti di beni e servizi e alle importazioni di beni. Tuttavia, tale imposta può essere oggetto di richiesta di rimborso per i soggetti non residenti, come previsto dal Decreto IVA, articolo 38 *ter*, comma 1 *bis* oppure essere detratta²⁸⁹, ove permesso, dall'importo dell'imposta applicata alle operazioni realizzate nell'ambito delle attività non soggette al regime speciale svolte dagli

²⁸⁴ Questo codice identificativo è destinato all'uso esclusivo dello Stato membro per l'identificazione dell'intermediario e non deve essere confuso con un numero di partita IVA, non essendo utilizzabile per la dichiarazione dell'IVA su transazioni imponibili

²⁸⁵ Art. 369 *octodecies*, par. 2, Dir. 2006/112/CE

²⁸⁶ Art. 369 *octodecies*, par. 3, Dir. 2006/112/CE

²⁸⁷ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 64

²⁸⁸ Art. 74 *sexies*.1, comma 10°, D.P.R. 633/72

²⁸⁹ Artt. 19 e seguenti, D.P.R. 633/72

stessi soggetti passivi. Infine, con l'introduzione del regime IOSS, si prevede l'esenzione dall'IVA per le importazioni di beni effettuate nell'ambito di tale regime, sebbene subordinata alla comunicazione all'Ufficio doganale del numero di identificazione assegnato al fornitore o al suo rappresentante fiscale²⁹⁰.

3.2.4. Il regime speciale di importazione

A partire dal 1° luglio 2021, è stato stabilito che ogni merce commerciale importata nel territorio dell'Unione Europea sarà assoggettata all'Imposta sul Valore Aggiunto. In tale contesto, è stato introdotto un regime speciale, la cui adesione non è obbligatoria, quale metodologia alternativa semplificata per la riscossione dell'IVA all'atto dell'importazione, da applicarsi nei casi in cui non si faccia ricorso né al regime di importazione (IOSS) né al metodo ordinario di riscossione dell'IVA all'importazione, per i seguenti beni²⁹¹:

- Beni trasferiti a consumatori situati nell'Unione Europea²⁹²;
- Beni inviati nell'ambito di una spedizione il cui valore intrinseco non superi i 150€ a consumatori nell'UE;
- Beni che non sono soggetti ad accise armonizzate dell'UE;
- Beni che vengono immessi in libera pratica nello Stato membro in cui si conclude la spedizione o il trasporto dei beni stessi.

Tale regime speciale semplificato è stato ideato per gli operatori del settore postale, i corrieri espressi o altri soggetti che agiscono in qualità di agenti doganali all'interno dell'Unione Europea, i quali comunemente effettuano dichiarazioni di importazione per beni di valore modesto, operando come rappresentanti doganali sia in forma diretta che indiretta²⁹³.

Il soggetto che, in qualità di rappresentante del cessionario, opta per l'adesione al regime speciale ha la facoltà di versare mensilmente l'IVA riscossa dai clienti, così come risultante dalle apposite dichiarazioni mensili²⁹⁴, evitando così che il dichiarante sia obbligato a corrispondere l'imposta relativa a beni che non

²⁹⁰ Cfr. Peirolò, Marco, *I nuovi regimi speciali IVA per le operazioni e-commerce*, in "L'IVA", 5 (2021), p. 10

²⁹¹ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 85

²⁹² Art. 14, par. 4, Dir. 2006/112/CE

²⁹³ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 85

²⁹⁴ Art. 70.1, comma 2°, D.P.R. 633/1972

sono stati consegnati o accettati dal cliente²⁹⁵. In particolare, l'operatore che presenta i beni in dogana è tenuto ad effettuare il versamento alle Autorità fiscali o doganali esclusivamente dell'IVA riscossa dall'acquirente nel corso di un mese, evitando in tal modo che il dichiarante o il rappresentante doganale sia obbligato a versare l'IVA per beni non consegnati o non accettati dall'acquirente o dall'importatore. È rilevante notare che, dato che l'IVA all'importazione non rientra nel debito doganale, il soggetto che presenta i beni in dogana si assume la responsabilità del debito IVA esclusivamente ai sensi della Direttiva IVA e non secondo la normativa doganale. Il dichiarante, o il rappresentante doganale, sono incaricati di conservare prove che attestino la mancata consegna o accettazione (ad esempio, la documentazione di uscita) da parte dell'acquirente o dell'importatore, al fine di giustificare la mancata riscossione dell'IVA dovuta su tali spedizioni. Per adempiere alle normative doganali, i beni devono essere rinviiati all'estero, restituiti all'indirizzo del fornitore originario o a un altro indirizzo indicato dal fornitore, e la dichiarazione doganale di immissione in libera pratica deve essere revocata²⁹⁶.

Gli operatori economici che adottano il regime speciale devono assicurarsi della correttezza dell'IVA incassata, basandosi sulla fattura commerciale o sui documenti che accompagnano i beni importati. È loro dovere garantire che il valore intrinseco dichiarato sia accurato, che sia applicata l'aliquota IVA appropriata e, in generale, che i beni non siano consegnati fino a quando non si sia verificato il pagamento dell'IVA da parte dell'acquirente nell'Unione Europea. Inoltre, sono tenuti a conservare adeguata documentazione relativa alle transazioni intraprese nell'ambito del regime speciale²⁹⁷. Tale documentazione deve consentire loro di giustificare eventuali mancati pagamenti dell'IVA in relazione a pacchi rifiutati dall'acquirente. Spetta agli Stati membri stabilire il periodo di conservazione di questa documentazione²⁹⁸.

Per gli ordini effettuati da territori esterni all'Unione Europea, il soggetto obbligato al pagamento dell'IVA dovuta nell'UE è generalmente il consumatore che

²⁹⁵ Cfr. Peirolò, Marco, *I nuovi regimi speciali IVA per le operazioni e-commerce*, in "L'IVA", 5 (2021), p. 13

²⁹⁶ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 87

²⁹⁷ Art. 70.1, comma 4°, D.P.R. 633/1972

²⁹⁸ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, pp. 87, 88

effettua l'ordine e procede all'importazione dei beni. All'interno del regime speciale, il consumatore corrisponde l'IVA al soggetto che effettua la dichiarazione doganale o che presenta i beni alla dogana. In molteplici circostanze, il dichiarante o il presentatore corrisponde a un operatore postale, a un corriere espresso o a un agente doganale. L'applicazione del regime speciale è consentita esclusivamente nel caso in cui l'immissione in libera pratica dei beni di valore non elevato avvenga nello Stato membro in cui i beni saranno consegnati al consumatore o all'importatore²⁹⁹.

Nel contesto del regime speciale, gli Stati membri dell'Unione Europea hanno la facoltà di applicare l'aliquota IVA ordinaria a tutte le merci importate³⁰⁰. Tale previsione intende agevolare il processo di dichiarazione per i soggetti obbligati che potrebbero riscontrare difficoltà nel determinare l'aliquota IVA adeguata per beni diversificati compresi in spedizioni di modesto valore. Ciononostante, all'acquirente viene attribuito il diritto di rifiutare l'applicazione automatica dell'aliquota ordinaria e di selezionarne una ridotta. In tale circostanza, il soggetto che presenta i beni in dogana non potrà più avvalersi del regime speciale per l'importazione interessata e dovrà procedere alla riscossione dell'IVA dall'acquirente utilizzando il metodo *standard*, modificando la dichiarazione doganale preliminare riguardo al metodo di pagamento, sostituendo il regime speciale con il metodo standard di riscossione dell'IVA³⁰¹.

Il soggetto dichiarante che presenta i beni in dogana è altresì obbligato a procedere con un versamento unico mensile, da effettuarsi entro il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di riferimento, all'Autorità fiscale competente, corrispondente all'intero ammontare dell'IVA incassata dagli acquirenti³⁰².

La dichiarazione mensile, che costituisce il fondamento per il pagamento unico mensile e non si configura come una dichiarazione doganale, deve elencare gli importi dell'IVA effettivamente riscossi dal soggetto che beneficia del regime speciale dai singoli acquirenti durante il mese solare di riferimento³⁰³.

È bene precisare che l'implementazione del regime speciale non modifica i

²⁹⁹ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 86

³⁰⁰ Art. 70.1, comma 7°, D.P.R. 633/1972

³⁰¹ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 86

³⁰² Art. 369 *septvicies ter*, par. 2, Dir. 2006/112/CE

³⁰³ Art. 369 *septvicies ter*, par. 1, Dir. 2006/112/CE

principi esistenti in materia di sdoganamento. Infatti, l'introduzione del regime speciale non implica per gli Stati membri l'obbligo di richiedere al soggetto che presenta i beni in dogana di fornire prova della propria autorizzazione da parte dell'acquirente³⁰⁴.

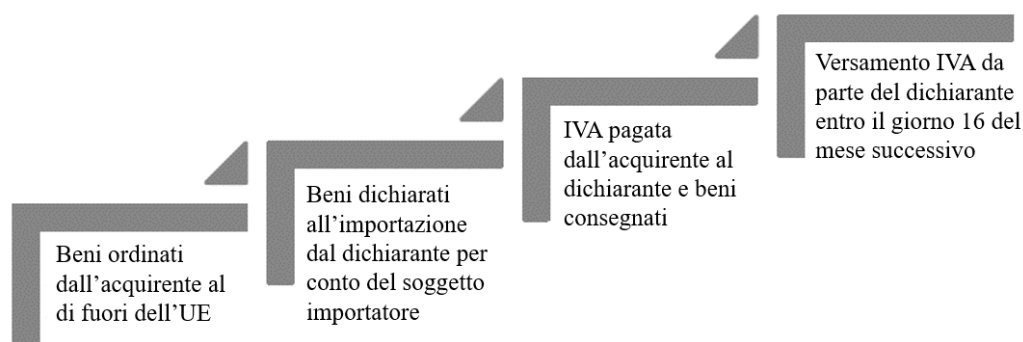


Figura 2 - Riepilogo degli eventi relativi al regime speciale (Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p.86, fig.7)

3.3. Verso un sistema IVA Europeo unificato: tra Sportello Unico e cooperazione fiscale

Nel panorama fiscale attuale, caratterizzato dall'auto adempimento tributario da parte degli operatori economici, emergono significative criticità.

La facilità con cui le imprese possono adempiere autonomamente agli obblighi di registrazione, dichiarazione e versamento dell'IVA si contrappone ad una precarietà ed un'inadeguatezza nei controlli e nella riscossione coattiva³⁰⁵. Questa situazione è poi aggravata da un insufficiente utilizzo degli strumenti di cooperazione fiscale e da una scarsa solidarietà tra gli Stati membri nell'attività di *audit*³⁰⁶, sebbene tali tematiche siano state oggetto di recente riforma (sub § 4.3).

Il regime dello Sportello Unico, promosso dalla Commissione Europea come soluzione ai problemi che sorgevano per le transazioni transnazionali, si presenta come uno strumento opzionale che mira a semplificare gli adempimenti fiscali.

³⁰⁴ Cfr. Note esplicative sulle norme sull'IVA nel commercio elettronico, settembre 2020, p. 87

³⁰⁵ Cfr. Liberatore, Gabriele, *One Stop Shop: un sistema "semplice" ma esposto al rischio di evasione*, in "L'IVA", 5 (2022), p. 35

³⁰⁶ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Al via il regime IVA definitivo intracomunitario. Ma sarà semplice, efficiente e senza frodi?*, in "L'IVA", 1 (2018), pp. 13, 14

Tuttavia, nonostante l'intenzione di creare uno spazio unico europeo dell'IVA, permane il dubbio se tale sistema possa garantire la solidità e l'efficienza necessarie per contrastare le inadempienze e i comportamenti evasivi e fraudolenti. Infatti, il meccanismo dell'OSS, seppur centralizzato, ha mostrato una sua fragilità in termini di riscossione dell'Imposta sul Valore Aggiunto e dei dazi doganali, in particolare per le transazioni online. La Corte dei conti ha, inoltre, evidenziato le lacune del sistema attuale, che dipende fortemente dalla volontà degli operatori di registrarsi e versare l'IVA dovuta, lasciando spazio a possibili abusi e perdite di entrate fiscali per l'UE.

La riforma del sistema IVA intracomunitario con il "*VAT E-commerce Package*", prevedendo un unico fatto generatore per le transazioni B2B e l'implementazione dello Sportello Unico, si propone di superare le inefficienze che erano emerse già dal vecchio sistema VOES, trovandosi a dover affrontare sfide significative, tra cui la riduzione dei costi di conformità, che mettevano a rischio l'entrata nel settore delle piccole imprese, la lotta all'evasione fiscale, oltre che la semplificazione di un sistema che è per sua natura complesso³⁰⁷.

Va poi sottolineato come il nuovo sistema dello Sportello unico si basa sulla cooperazione tra gli Stati membri, ma solleva questioni relative alla gestione delle sanzioni, in quanto tale disciplina non è stata armonizzata a livello europeo ma è di competenza del legislatore nazionale, creando di fatto divergenze tra le norme dei vari Stati. In un'ottica complessiva di unificazione del tributo a livello europeo appare controverso mantenere i doveri fiscali legati allo Stato di identificazione, per ragioni di semplificazione, e poi punire le irregolarità con sanzioni previste dalla normativa dello Stato di consumo, spesso ignote al contribuente³⁰⁸.

Il sistema dello Sportello Unico rappresenta, quindi, un passo avanti verso la semplificazione degli adempimenti fiscali, ma di contro richiede un impegno congiunto e una maggiore integrazione a livello europeo, al fine di garantire un sistema fiscale equo, trasparente e resistente all'evasione fiscale. E se le riforme e gli strumenti tecnici sono essenziali per migliorare il sistema fiscale, andrebbe

³⁰⁷ Cfr. Liberatore, Gabriele, *One Stop Shop: un sistema "semplice" ma esposto al rischio di evasione*, in "L'IVA", 5 (2022), pp. 35-45

³⁰⁸ Cfr. Liberatore, Gabriele, *L'IVA intra-UE si fa bella, sicura e facile*, in "L'IVA", 10 (2016), pp. 12-20

attuato un piano di rafforzamento anche della cultura fiscale, un approccio a lungo termine per formare una società più equa e rispettosa delle norme fiscali, dal momento che molti Stati membri, tra cui ad esempio la Germania, hanno espresso più volte la loro preoccupazione nel cedere il loro controllo impositivo in ambito IVA agli Stati di identificazione dei soggetti passivi, dimostrando l'assenza di fiducia tra gli Stati, che potrebbe essere migliorata, anche se probabilmente non risolta, attraverso l'implementazione di un controllo congiunto, sicuro e di matrice comunitaria³⁰⁹.

³⁰⁹ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Al via il regime IVA definitivo intracomunitario. Ma sarà semplice, efficiente e senza frodi?*, in "L'IVA", 1 (2018), pp. 13, 14

4. L'ADATTAMENTO FISCALE ALL'EVOLUZIONE DIGITALE: SFIDE E STRATEGIE NELL'E- COMMERCE

4.1. Le sfide fiscali nell'era digitale

Negli ultimi anni, anche in risposta alla pandemia da Covid 19 scoppiata nel 2020, il commercio elettronico sta vivendo una fase di crescita esponenziale, grazie alla possibilità per i consumatori di accedere in qualsiasi luogo ed in qualsiasi momento, tramite l'utilizzo della rete Internet associata ad un dispositivo elettronico, ad un'ampia gamma di fornitori, prodotti e marchi diversi, attraverso le cosiddette “vetrine virtuali”. Le imprese, quindi, superando il confine nazionale, si sono adattate all'evoluzione, adottando nuovi e diversi modelli di *business* per poter approfittare di questo rapido sviluppo.

Tali circostanze, però, hanno complicato notevolmente l'identificazione degli operatori economici e degli schemi commerciali coinvolti, rendendo complesso determinare la posizione e l'identità delle imprese che hanno preso parte all'operazione³¹⁰. Di conseguenza, si sono riscontrati anche diversi casi di frode, messi in atto da imprese disoneste, mosse dall'intento di evadere le norme in ambito di imposte indirette, e non solo. Per questo motivo, è fondamentale che la normativa antifrode sia continuamente aggiornata e rafforzata per contrastare le varie tecniche di elusione ed evasione fiscale, con riguardo in particolare al settore dell'*e-commerce*, ampiamente esposto alle frodi IVA, per via della sua natura complessa.

In tale contesto, sempre più *smart* e digitale, il ruolo dell'Agenzia delle Entrate e delle Autorità fiscali europee diventa, quindi, cruciale per garantire la conformità alle normative IVA. Attraverso un costante scambio di informazioni con i contribuenti, supportato da strumenti quali interPELLI e comunicazioni ufficiali, l'Agenzia non solo permette di facilitare la corretta applicazione delle norme tributarie, ma contribuisce anche a prevenire e contrastare le frodi, con l'obiettivo

³¹⁰ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento*, in "L'IVA", 10 (2023), p. 46

di ottenere una maggior sicurezza nell'ambiente commerciale online³¹¹.

Il commercio elettronico, infatti, in modo particolare quello transfrontaliero, presenta significativi rischi di evasione, che minacciano l'integrità dell'intero sistema tributario, e che derivano principalmente da importazioni e servizi prestati da aziende stabilite in Paesi terzi a consumatori UE e da transazioni intraunionali. Con riferimento, in particolare, alle vendite a distanza, spesso, i fornitori non residenti, anche se identificati ai fini IVA nell'UE, dichiarano e versano meno imposta di quella effettivamente dovuta, o si registrano in un determinato Stato membro solo per il fatto che le vigenti aliquote IVA sono più basse rispetto a quelle previste negli altri Stati³¹².

Questi sono solo alcuni esempi di frode IVA nel commercio elettronico, che, però, dimostrano come tali situazioni rappresentino una complessa sfida che richiede un approccio integrato e innovativo, sia da parte dell'Agenzia delle Entrate a livello nazionale, sia da parte delle Autorità fiscali europee a livello comunitario, le quali si vedono costrette ad implementare strategie avanzate di monitoraggio, analisi dei dati e azioni correttive per prevenire e reprimere tali attività illecite, al fine di garantire un mercato europeo online più sicuro e trasparente.

Per limitare l'evasione fiscale in questo ambito, le istituzioni hanno così introdotto, negli anni, strumenti di comunicazione tecnologicamente avanzati, sempre in aggiornamento, che prevedono sia una collaborazione operativa di alto livello tra le Amministrazioni fiscali dei vari Stati membri coinvolti in una transazione online, sia una collaborazione che coinvolge anche le terze parti correlate al rapporto commerciale. L'interscambio automatizzato di dati, l'impiego di sistemi di intelligenza artificiale, l'istituzione di un organo giurisdizionale europeo dedicato, nonché il controllo tributario rappresentano solo alcune delle metodologie implementate dall'Unione Europea al fine di cercare di reprimere le condotte illecite e le frodi tributarie in ambito transnazionale³¹³.

³¹¹ Cfr. Conigliaro, Massimo, Intrigliolo, Giovanni, *Controlli in ambito internazionale: compliance, scambio di informazioni e modalità di utilizzo dei dati raccolti*, in "il fisco", 6 (2021), p. 2516

³¹² Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento*, in "L'IVA", 10 (2023), p. 47

³¹³ Cfr. Conigliaro, Massimo, Intrigliolo, Giovanni, *Controlli in ambito internazionale: compliance, scambio di informazioni e modalità di utilizzo dei dati raccolti*, in "il fisco", 6 (2021), p. 2516

4.2. La sfida dell'armonizzazione IVA: problemi e soluzioni alla doppia imposizione

In ambito IVA non si è ancora pervenuti ad un grado soddisfacente di armonizzazione, in particolare per quanto riguarda le norme relative alla territorialità, che si applicano alternativamente a seconda che la tassazione avvenga nel Paese di origine o in quello di destinazione³¹⁴. Questo sistema può generare situazioni di doppia imposizione o di non imposizione, fenomeni che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea considera contrari al principio della neutralità fiscale, che dovrebbe, invece, essere alla base dei principi che regolano l'IVA³¹⁵, e intollerabili, in quanto denotano un mancato allineamento legislativo da parte degli Stati membri³¹⁶. I fenomeni della doppia imposizione e del salto d'imposta rappresentano problematiche complesse del sistema fiscale, difficili da gestire operativamente, considerando anche che il principio di neutralità dovrebbe garantire e promuovere il corretto funzionamento del mercato interno³¹⁷.

Pur riconoscendo il diritto di ogni Stato membro di fornire interpretazioni diverse dello stesso fatto economico nel contesto delle norme di diritto comunitario, spetta all'Unione Europea il compito di garantire un'applicazione corretta e univoca delle stesse, soprattutto per un'imposta armonizzata (a livello teorico almeno) come l'IVA. Ciò dovrebbe includere la possibilità per le parti interessate, sia pubbliche che private, di avvalersi di rimedi amministrativi comunitari che vanno oltre a quelli giurisdizionali.

Nel panorama europeo, la ricerca di certezza giuridica da parte degli operatori economici si frammenta ogniqualvolta in una singola operazione siano coinvolti più Stati membri, come spesso avviene nel contesto dell'*e-commerce*, ostacolando in modo concreto lo sviluppo commerciale di cui l'Unione necessita. La Commissione Europea, alla quale spetta il compito di garantire l'applicazione uniforme del

³¹⁴ Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell'IVA*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 7 (2020), p. 21

³¹⁵ Causa C-155/01, punto n. 60

³¹⁶ Causa C-277/09, punto n. 42

³¹⁷ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Gli inconvenienti della mancanza di un interpello IVA europeo*, in "il fisco", 42 (2022), p. 4051

sistema IVA, già dal 2011 ha riconosciuto, nel suo Libro Bianco³¹⁸, tale problematica e ha proposto una serie di interventi: da un lato, l'introduzione di nuovi strumenti come il “*VAT Forum*” (Forum sull’IVA)³¹⁹ e il “*Group on the future of VAT*” (Gruppo sul futuro dell’IVA)³²⁰, e dall'altro, il potenziamento di quelli già esistenti, come la pubblicazione online dei risultati delle riunioni del “*VAT Committee*” (Comitato IVA)³²¹. Dal momento che spetta all’Unione Europea promuovere una cooperazione amministrativa rafforzata tra gli Stati membri³²², il fulcro di queste iniziative riguarda l'aspirazione ad un dialogo costruttivo e collaborativo tra le Amministrazioni fiscali e tra queste e gli operatori economici, considerato fondamentale per il conseguimento di un mercato unico definitivo e solido, come delineato nel Libro Bianco³²³.

Il 16 gennaio 2020, il Forum sull'IVA ha approvato la relazione conclusiva focalizzata sulla prevenzione e gestione delle dispute inerenti all'Imposta sul Valore Aggiunto. L'attività svolta dal Gruppo ha assunto un'importanza notevole, in quanto ha comportato un'analisi esaustiva dei vari meccanismi disponibili a livello dell'Unione Europea, idonei a risolvere le questioni intraunionali relative all'IVA. Tuttavia, la questione non è stata del tutto risolta, in quanto avrebbe dovuto essere

³¹⁸ I libri bianchi della Commissione UE sono documenti che presentano proposte d’azione dell’UE in un determinato settore, avviando un processo di consultazione a livello UE. L’obiettivo risulta essere quello di innescare un dibattito con il pubblico, le parti interessate, il Parlamento europeo e il consiglio, al fine di raggiungere un accordo politico (<https://eur-lex.europa.eu/IT/>)

³¹⁹ Il VAT forum è stato creato tramite la Decisione della Commissione Europea 198/05/C/2012 e rinnovato il 6 luglio 2018 con la Decisione n. 4422/C ed ha l’obiettivo di stabilire un canale di comunicazione a livello unionale, attraverso il quale le autorità fiscali degli Stati membri, in collaborazione con i rappresentanti delle imprese, gli operatori fiscali e la Commissione europea, si scambiano opinioni in relazione agli aspetti pratici della gestione dell'IVA, inclusa la lotta contro la frode fiscale (Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell’IVA*, in “Fiscaltà&Commercio Internazionale”, 7 (2020), p. 20, Nota 1)

³²⁰ La commissione Europea si avvale di gruppi informali di esperti delle amministrazioni fiscali dei vari stati membri, che fungono da forum di consultazione per le iniziative prelegislative in materia di IVA. In questo contesto rientra il “Gruppo sul futuro dell’IVA” (https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/group-future-vat_en)

³²¹ Il comitato IVA, istituito in conformità all’articolo 398 della Direttiva 2006/112/CE, ha l’obiettivo di promuovere l’applicazione uniforme delle norme contenute nella Direttiva stessa in ambito IVA, sebbene non sia autorizzato ad adottare decisioni giuridicamente vincolanti in quanto si tratta di un comitato di natura consultiva. Tuttavia, ha la facoltà di fornire indicazioni in merito all’interpretazione e alla corretta applicazione delle norme contenute nella Direttiva (https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-committee_en)

³²² Reg. 904/2010/UE

³²³ Cfr. Alfano, Roberta, Verrigni, Caterina, *Gli interpelli: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 3 (2016), pp. 865, 866

percepita come più estesa rispetto a quanto effettivamente trattato dal Gruppo. Questo perché il riferimento ai problemi di doppia imposizione in ambito IVA avrebbe dovuto, in realtà, ampliarsi a tutte le situazioni in cui le imprese stabilite in uno Stato membro si trovino ad affrontare una qualsiasi difficoltà nell'applicazione dell'imposta in altri Stati membri e la problematica avrebbe dovuto essere considerata sotto l'aspetto della difficoltà che un soggetto passivo IVA possiede nel gestire in altri Stati membri problemi sia relativi all'applicazione dell'imposta sia, ad esempio, all'ottenimento dei rimborsi IVA, in quanto, senza il rimborso, rimarrebbe inciso dal tributo anche nel momento in cui sopraggiunga un motivo che porti ad ottenere un riaccredito dell'imposta versata³²⁴. Uno degli obiettivi principali, quindi, che sta alla base del *VAT Forum*, si riassume nell'eliminazione di tutti i casi in cui il soggetto passivo sia gravato dall'Imposta sul Valore Aggiunto in due Stati diversi con riferimento alla stessa operazione.

In linea teorica, una volta raggiunto un adeguato livello di armonizzazione legislativa tra gli Stati membri, non si dovrebbe più verificare la situazione in cui due Stati diversi avanzano simultaneamente la pretesa di imporre l'IVA su una stessa operazione. Tuttavia, tale scenario ideale non si è (ancora) concretizzato per due principali ragioni.

In primo luogo, le Direttive dell'Unione Europea richiedono un recepimento da parte degli Stati membri, il che può condurre a modalità di applicazione differenziate della stessa normativa unionale. In secondo luogo, occorre considerare che la Direttiva 2006/112/CE offre diverse opzioni che consentono agli Stati membri di adottare regole differenti rispetto a quanto stabilito a livello europeo, potendo così far risultare che la stessa operazione sia soggetta ad imposta in entrambi i Paesi³²⁵. Perciò, l'attuale incapacità di ottenere una perfetta armonizzazione delle legislazioni, che sarebbe possibile solo se la Direttiva del 2006 fosse direttamente applicabile senza necessità di recepimento, comporta la possibilità di casi di doppia imposizione.

³²⁴ Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell'IVA*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 7 (2020), pp. 20, 21

³²⁵ Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell'IVA*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 7 (2020), p. 21

È pur vero che, nel caso in cui si verifichi una situazione di questo tipo, gli Stati membri hanno la facoltà di consultare il Comitato IVA, che offre un'interpretazione comune alle norme europee, che può trasformarsi, se decisa all'unanimità, in una misura di esecuzione, oppure di fare ricorso alla Corte di Giustizia³²⁶. Si tratta, però, di strumenti che intervengono solo una volta che il caso di doppia imposizione si è già verificato, non risolvendo, quindi, il problema alla base. Considerando poi che, dal lato opposto, si sono verificati anche casi in cui le discrepanze tra le legislazioni hanno portato alla non applicazione dell'imposta³²⁷ su determinate operazioni in nessuno Stato membro, favorendo casi di elusione fiscale, la dimostrazione che la mancanza di armonizzazione sta alla base delle frodi fiscali in ambito IVA è piuttosto evidente³²⁸.

Inoltre, sebbene la Direttiva 2006/112/CE non contenga un divieto esplicito alla doppia imposizione transfrontaliera, tale principio è implicito nel meccanismo di funzionamento dell'IVA stessa. I Considerando 61 e 62 della Direttiva, infatti, sottolineano l'importanza di garantire un'applicazione uniforme del sistema IVA, in particolare per quanto riguarda la doppia imposizione sulle operazioni transfrontaliere che può derivare da un'applicazione non omogenea delle disposizioni relative alla localizzazione delle operazioni imponibili. Per giunta, la Direttiva stessa attribuisce al Consiglio il compito di adottare le misure necessarie per la sua attuazione³²⁹, che sono poi state successivamente integrate nel Regolamento 282/2011/UE, ma ciò non ha impedito l'insorgere di conflitti tra gli Stati membri derivanti dall'interpretazione e dall'applicazione della Direttiva 2006/112/CE.

Il Gruppo del Forum IVA ha, pertanto, indagato le circostanze in cui possono verificarsi casi di doppia imposizione, riscontrando una carenza di informazioni sia in termini di tipologie, sia riguardo all'impatto della doppia imposizione sull'organizzazione delle imprese. In assenza di dati statistici, quindi, l'analisi si è concentrata sui casi esaminati nell'ambito della procedura di “*Cross Border*

³²⁶ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Gli inconvenienti della mancanza di un interpello IVA europeo*, in "il fisco", 42 (2022), p. 4052

³²⁷ Ad esempio, CGE, Causa C-277/09

³²⁸ Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell'IVA*, in “Fiscalità&Commercio Internazionale”, 7 (2020), p. 21

³²⁹ Art. 397, Dir. 2006/112/CE

Ruling”, nel contesto di “SOLVIT” e sui casi portati dinanzi alla Corte di Giustizia³³⁰. Di maggior rilevanza è il tema del “*Cross Border Ruling*”, ma, per completezza, è bene fornire una breve panoramica anche sugli altri due ambiti esaminati dal Gruppo.

SOLVIT è un servizio online, non a pagamento, offerto ai cittadini e alle imprese che cercano rapide soluzioni a diverse questioni transfrontaliere, non solo in ambito fiscale ma anche in altri ambiti, che si verificano nel mercato interno europeo. La piattaforma SOLVIT è fornita dalle Amministrazioni fiscali nazionali presenti in tutti gli Stati dell’Unione e in Islanda, Liechtenstein e Norvegia, che collaborano per trovare una soluzione a problemi transfrontalieri che emergono dall’applicazione scorretta delle disposizioni europee da parte delle Amministrazioni nazionali dei diversi Stati membri³³¹.



Figura 3 - <https://www.affarieuropei.gov.it/it/attivita/solvit/>

Le questioni portate attraverso il rinvio giudiziale dinanzi alla Corte di Giustizia Europea dalle giurisdizioni dei vari Stati membri, il cui elenco completo è da ricercarsi nel *Final Report* del Forum IVA all’Allegato 3, hanno il comune obiettivo di ottenere dalla Corte una corretta interpretazione delle norme comunitarie contenute nella Direttiva 2006/112/UE, al fine di evitare casi di doppia imposizione.

In tutte le sentenze, la Corte è stata chiamata a risolvere questioni cruciali per il corretto funzionamento dell’IVA. Le disposizioni della Direttiva hanno l’obiettivo di creare una suddivisione logica delle rispettive aree di applicazione delle normative nazionali sull’IVA, definendo in modo uniforme il riferimento fiscale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, al fine di evitare conflitti di

³³⁰ Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell’IVA*, in “Fiscalità&Commercio Internazionale”, 7 (2020), p. 21

³³¹ <https://www.affarieuropei.gov.it/it/attivita/solvit/>

giurisdizione tra Stati membri che potrebbero portare a doppia o a mancata imposizione. Tuttavia, nonostante il forte impatto dell'applicazione di queste disposizioni, in nessuna delle cause elencate dall'Allegato 3, la Corte si è riunita in seduta totalitaria o in Grande Sezione³³², facendo così emergere che le problematiche transfrontaliere non sono state finora considerate come questioni di massima importanza³³³.

4.2.1. L'esperienza del “*Cross Border Ruling*”: un approccio collaborativo durato troppo poco

I vari Stati membri dell'Unione Europea hanno concordato di aderire al progetto pilota, ideato nell'ambito del Forum dell'Unione Europea sull'IVA, con l'intento di potenziare e intensificare la cooperazione tra le autorità tributarie e gli operatori economici. È in questo contesto che si inserisce il progetto CBR, acronimo di “*Cross Border Ruling*”, inaugurato il 1° giugno del 2013, volto ad esplorare la fattibilità degli interpelli in un contesto transfrontaliero, con l'obiettivo di permettere alle Amministrazioni fiscali, coinvolte in una transazione transnazionale, di valutare l'applicazione corretta delle normative pertinenti a tale operazione³³⁴.

Tale progetto sperimentale, pur rivelandosi un efficace strumento di riduzione del contenzioso tributario, considerato altresì essenziale dallo stesso Forum IVA al fine di assicurare l'applicazione e l'interpretazione uniforme delle norme sull'IVA in tutta l'Unione, si è concluso il 30 settembre 2018, probabilmente per via del suo scarso utilizzo, non solo a causa dell'assenza di importanti Stati membri (come, ad esempio, la Germania), ma anche a causa di una certa riluttanza degli operatori riguardo ai risultati ottenuti³³⁵.

Nell'ambito del CBR, i soggetti passivi avevano la facoltà di presentare una richiesta di interpello nel Paese in cui erano registrati ai fini IVA, seguendo le

³³² Secondo l'articolo 16 dello Statuto della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

³³³ Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell'IVA*, in “Fiscalità&Commercio Internazionale”, 7 (2020), pp. 23, 24

³³⁴ Cfr. Alfano, Roberta, Verrigni, Caterina, *Gli interpelli: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 3 (2016), p. 867

³³⁵ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Gli inconvenienti della mancanza di un interpello IVA europeo*, in “il fisco”, 42 (2022), pp. 4055, 4056

procedure stabilite per gli interpelli nazionali³³⁶ e, nel caso in cui l'operazione avesse coinvolto due o più imprese, sarebbe stato sufficiente che una sola di esse avesse inoltrato l'istanza di interpello.

La procedura CBR era accessibile ai soggetti passivi IVA esclusivamente per le operazioni che presentavano una complessità significativa e che implicavano una dimensione transnazionale. Infatti, le richieste presentate attraverso il CBR dovevano rispettare congiuntamente le seguenti caratteristiche:

- riguardare una o più operazioni di notevole complessità, non ancora risolte dalle Amministrazioni fiscali;
- avere un elemento transfrontaliero che coinvolgesse almeno due Stati membri partecipanti al progetto;
- non avere ad oggetto elementi di carattere generale e fattuale.

Mentre le ultime due condizioni si riferivano all'ambito transfrontaliero dell'operazione e alle questioni di natura generale³³⁷, che non generavano di per sé grandi dubbi, la prima condizione riguardo alla complessità era la più dibattuta, facendo sorgere anche diverse difficoltà per gli operatori economici.

Dal momento che l'IVA veniva (e viene ancora oggi) applicata alternativamente nel luogo di origine o nel luogo di destinazione, in base ai criteri territoriali a seconda che si tratti di operazioni B2B o B2C³³⁸, oltre che a seconda della persistenza degli elementi per usufruire delle deroghe basate sul criterio del luogo di consumo³³⁹, la complessità di un'operazione può sorgere sia sotto l'aspetto soggettivo, in relazione alla differenza tra B2C e B2B, sia sotto quello oggettivo, a seconda del caso in cui l'operazione rientri o meno in una delle deroghe territoriali.

Per quanto riguarda l'aspetto soggettivo, la difficoltà può derivare non tanto dalla condizione giuridica dell'operatore, quanto dalla sua qualificazione all'interno del sistema³⁴⁰, oltre che dall'applicazione di un regime speciale di esenzione (ad

³³⁶ Il diritto di interpello è concesso al contribuente, il quale ha la possibilità di ottenere preventivamente il parere dell'Agenzia delle Entrate in merito alla corretta applicazione delle norme tributarie ad un caso specifico e personale, caratterizzato da condizioni di oggettiva incertezza. In Italia, le norme di riferimento per l'interpello sono contenute nei seguenti provvedimenti: D. Lgs. 156/2015, D.Lgs. 147/2015, D.Lgs. 128/2015 (<https://www.altalex.com/guide/interpello>)

³³⁷ Con questioni generali si intendono, a titolo esemplificativo, l'aliquota IVA applicabile in uno Stato membro, il regime di esenzione o le norme di fatturazione. Più in generale, la questione non deve interessare situazioni specifiche relative a un altro Stato membro, anche se queste sono in contrasto con la legislazione dell'altro Paese

³³⁸ Artt. 44 e 45, Dir. 2006/112/CE

³³⁹ Artt. 46-50, Dir. 2006/112/CE

³⁴⁰ Art. 19, Reg. 282/2011/UE

esempio, le franchigie) ad uno dei soggetti coinvolti, il che solleva la questione della classificazione dell'operazione come B2B o B2C.

Per quanto concerne, invece, l'aspetto oggettivo, la complessità può emergere dalle ambiguità interpretative della deroga, che non sono sempre definite in modo chiaro dalle Amministrazioni fiscali³⁴¹.

L'obiettivo del CBR risultava, quindi, essere quello di offrire alle imprese la possibilità di ottenere in anticipo il parere delle Amministrazioni riguardo alle operazioni transfrontaliere che prevedevano di effettuare. In altre parole, si trattava di un *ruling* preventivo, il cui scopo era quello di consentire la risoluzione anticipata di questioni relative all'Imposta sul Valore Aggiunto che presentano una complessità transnazionale significativa³⁴².

Il CBR rappresentava, di fatto uno strumento che permetteva a chi ne usufruiva di evitare errori che avrebbero potuto influire sulla riscossione dell'IVA o generare situazioni di doppia imposizione o di salto d'imposta. Tale procedura era di natura preventiva e non poteva, quindi, essere impiegata per risolvere situazioni già consolidate. Inoltre, rappresentava un progetto atto a sostenere la neutralità fiscale, quale principio cardine del sistema comune dell'IVA, il quale dovrebbe evitare, sotto il profilo della riscossione dell'IVA, il trattamento fiscale differenziato per prestazioni di servizi e beni simili in concorrenza tra loro, nonché il trattamento disuguale degli operatori economici che svolgono la stessa attività, oltre che un mezzo che permetteva la cooperazione reciproca tra gli Stati membri, con il fine di garantire un'applicazione uniforme delle disposizioni dell'Unione.

Sebbene si siano riscontrate alcune difficoltà, gli Stati membri e le imprese che vi hanno aderito considerano il CBR uno strumento efficace di cooperazione e conformità fiscale, anche se da migliorare.

Ciononostante, il CBR non ha ottenuto i risultati sperati dalla Commissione, principalmente a causa del numero esiguo di richieste inoltrate e della partecipazione limitata a 18 su 28 Paesi facenti parte dell'Unione Europea, dovuta senza dubbio all'aspetto volontario dell'adozione di tale strumento, e delle

³⁴¹ Cfr. Alfano, Roberta, Verrigni, Caterina, *Gli interpelli: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 3 (2016), pp. 867, 868

³⁴² Cfr. Ronco, Stefano Maria, *Cooperazione tra stati membri e doppia imposizione iva: un percorso ancora irto di ostacoli*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 3 (2021), p. 1438

difficoltà che si presentavano nel ricevere le risposte in modo tempestivo³⁴³.

Tuttavia, l'aspetto più rilevante in relazione agli effetti negativi del *ruling* internazionale ha riguardato l'assenza di un vincolo al raggiungimento di un risultato concreto. Questo perchè gli Stati membri interpellati potevano (ma non erano tenuti a) concordare su una soluzione alla questione presentata. Se si fosse raggiunto un accordo, la problematica sarebbe stata considerata come risolta; in caso contrario, il contribuente avrebbe dovuto confrontarsi con il rifiuto dell'Amministrazione finanziaria, la quale non aveva ritenuto opportuno cedere la propria pretesa fiscale a vantaggio di un'altra Amministrazione³⁴⁴. Questo comportava un dispendio significativo di tempo e risorse economiche da parte delle imprese, senza che alla fine riuscissero ad ottenere risultati concreti.

Lo stesso gruppo del Forum dell'Unione Europea sull'IVA, pur valutando positivamente l'esperienza del CBR nonostante lo scarso numero di richieste, ritiene tuttavia che senza un quadro normativo di riferimento e limitandosi alla risoluzione preventiva dei casi piuttosto che alla gestione di situazioni già sorte, l'utilità e l'efficacia del CBR siano fortemente limitate³⁴⁵.

Sebbene necessiti di un'ampia rivisitazione, si può affermare che l'idea alla base del CBR di creare una collaborazione tra le diverse Amministrazioni fiscali è un ottimo punto di partenza per risolvere, o almeno cercare di farlo, il problema fondamentale della doppia imposizione, in quanto solo con una cooperazione sincera e tempestiva degli Stati membri, è possibile raggiungere un adeguato livello di armonizzazione. Invero, il tratto volontario del *Cross Border Ruling* è stato, probabilmente, il punto che più ha messo a dura prova la buona riuscita del progetto, vista anche la scarsa fiducia che molti Stati hanno nei confronti degli altri (esempio lampante la Germania, che infatti non vi ha mai aderito). Forse, implementare le norme relative alla procedura del CBR a livello comunitario, rendendo innanzitutto obbligatoria la loro ricezione all'interno delle legislazioni nazionali degli Stati membri, potrebbe essere l'inizio di un vero cambiamento. In tal modo, si fornirebbe

³⁴³ Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell'IVA*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 7 (2020), p. 22

³⁴⁴ Cfr. Centore, Paolo, *Luci e ombre del "ruling" intra-europeo sull'IVA*, in "Corriere Tributario", 8 (2016), p. 602

³⁴⁵ Cfr. Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell'IVA*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 7 (2020), p. 22

uno strumento pratico e sicuro che aiuterebbe gli operatori economici prima che realizzino operazioni per loro natura rischiose e si eviterebbe, così, che facciano ricorso alla soluzione alternativa, ma consuntiva, della giurisprudenza, che è senza alcun dubbio più onerosa.

Di certo, l'obbligatorietà del progetto non risolverebbe il problema della scarsa fiducia radicata nei vari Stati membri, ma potrebbe rappresentare senza dubbio un buon punto di partenza.

4.3. Lotta all'evasione fiscale nell'e-commerce: le nuove strategie dell'Agenzia delle Entrate

La Circolare n. 4/E del 7 maggio 2021, emanata dall'Agenzia delle Entrate con lo scopo di delineare le linee operative e i principi direttivi concernenti la prevenzione e la repressione dell'evasione fiscale, dedica due sezioni specifiche alle strategie da adottare per contrastare le evasioni tributarie e le frodi in ambito internazionale. Nella sezione introduttiva del documento si pone enfasi sull'importanza del principio di contraddittorio, sottolineando la necessità di valorizzare il dialogo e le modalità di comunicazione con i contribuenti. Questo principio cardine, però, non riceve un'applicazione concreta nella sezione che tratta dello scambio di informazioni con le Autorità fiscali estere³⁴⁶.

L'attività di controllo prevista dall'Agenzia delle Entrate pone in rilievo l'impegno nel reprimere le violazioni tributarie, articolando l'azione su due principali ambiti d'intervento: il contrasto all'evasione fiscale e il contrasto alle frodi tributarie di portata internazionale. Per far fronte a tali situazioni, l'Agenzia (e a livello comunitario anche la Commissione Europea) ritiene che sia di fondamentale importanza conoscere le informazioni relative al pagamento delle transazioni, considerato l'ampio sviluppo che negli ultimi anni stanno avendo i pagamenti tracciati, quali bonifici, assegni e carte di credito³⁴⁷.

Nella Circolare si sottolinea anche l'urgenza di agire con tempestività di

³⁴⁶ Cfr. Conigliaro, Massimo, Intrigliolo, Giovanni, *Controlli in ambito internazionale: compliance, scambio di informazioni e modalità di utilizzo dei dati raccolti*, in "il fisco", 6 (2021), p. 2516

³⁴⁷ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento*, in "L'IVA", 10 (2023), p. 49

fronte alle azioni fraudolente sempre in aumento, identificando dapprima le tipologie di condotte più frequentemente messe in atto e procedendo successivamente con verifiche di elevata complessità, mirate ad individuare gli illeciti di maggiore gravità e con elementi innovativi, enfatizzando sull'importanza di un dialogo strategico e di una collaborazione intensa tra l'Agenzia delle Entrate e le altre entità istituzionali, in sinergia anche con le Autorità giudiziarie, in quanto coinvolte a causa delle implicazioni penali connesse ai controlli fiscali³⁴⁸.

Proprio in tema di contrasto all'evasione fiscale, un recente provvedimento normativo attuativo della delega fiscale del 2023³⁴⁹, ha introdotto nuove misure stringenti in tema di contrasto all'evasione IVA nell'ambito dell'*e-commerce*. L'intento specifico è quello di reprimere e prevenire frodi e abusi, che si concentrano prevalentemente sull'esenzione dall'IVA in fase di importazione di merci all'interno dell'Unione Europea. Attraverso un inasprimento dei requisiti, il Fisco mira a recuperare annualmente 143 milioni di euro di IVA da questo settore, che rappresentano ad oggi l'entità della somma evasa³⁵⁰. Infatti, basandosi sulla quantificazione delle commissioni versate alle piattaforme online per la vendita di prodotti, stimate in circa 420 milioni di euro, l'amministrazione finanziaria ha calcolato che gli operatori non residenti con rappresentante fiscale in Italia hanno commercializzato beni e servizi per un valore di 2,1 miliardi di euro nel 2022³⁵¹.

Per comprendere meglio questi aspetti è necessario definire il concetto di “*tax gap*”, che si identifica nella differenza tra l'ammontare dell'imposta dovuta e quella che viene effettivamente corrisposta entro un determinato arco temporale. Specificatamente per l'IVA, l'imposta dovuta si concretizza in relazione a precise operazioni tassabili compiute in un intervallo temporale definito, generalmente su base annuale. L'imposta teoricamente dovuta si calcola, dunque, in base al debito

³⁴⁸ Cfr. Conigliaro, Massimo, Intrigliolo, Giovanni, *Controlli in ambito internazionale: compliance, scambio di informazioni e modalità di utilizzo dei dati raccolti*, in “il fisco”, 6 (2021), p. 2517

³⁴⁹ Decreto Legislativo sul sistema di accertamento e il concordato preventivo biennale, attuativo della legge delega fiscale n. 111/2023, approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri il 25 gennaio 2024

³⁵⁰ Per comprendere l'entità del fenomeno, si può fare riferimento alla relazione tecnica che accompagna il decreto legislativo attuativo della legge delega fiscale su accertamento e concordato preventivo biennale

³⁵¹ Cfr. Parente, Giovanni, Mobile, Marco, *E-commerce, arriva la stretta sull'evasione Iva dall'estero*, in “Il Sole24ore”, 27 gennaio 2024

tributario generato dalle operazioni imponibili riferite al periodo considerato, deducendo eventuali importi a credito³⁵².

I 143 milioni di euro evasi costituiscono, secondo le stime, circa il 7% del valore totale delle merci vendute attraverso le piattaforme digitali, un *deficit* che potrebbe ampliarsi significativamente in un contesto storico in cui, secondo i dati ufficiali del Ministero dell'Economia e delle Finanze riportati nella relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, il *tax gap* relativo all'IVA è diminuito a 18 miliardi di euro nel 2021, segnando una riduzione del 48% rispetto al 2016, quando ammontava a quasi 38,7 miliardi di euro³⁵³.

Per far fronte a tale situazione, sono stati introdotti nuovi obblighi di registrazione e comunicazione a carico dei Prestatori dei Servizi di Pagamento, in relazione ai dati sui pagamenti elettronici ricevuti dagli operatori economici, e a carico dei gestori di piattaforme elettroniche che "facilitano" le vendite online dei fornitori indiretti.

4.3.1. I nuovi obblighi per i Prestatori dei Servizi di Pagamento: verso un sistema fiscale più trasparente

Nell'ambito delle strategie volte a contrastare le frodi relative all'Imposta sul Valore Aggiunto nel settore del commercio elettronico, sono stati introdotti specifici oneri di comunicazione e conservazione dei dati relativi ai pagamenti transfrontalieri a carico dei Prestatori dei Servizi di Pagamento (PSP), imposti dall'Unione Europea e introdotti in Italia con il Decreto Legislativo di attuazione della “Direttiva 2020/284 del Consiglio del 18 febbraio 2020 che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento”³⁵⁴.

La responsabilità della conservazione e della trasmissione dei dati relativi ai pagamenti transfrontalieri all'Agenzia delle Entrate è attribuita, appunto, ai Prestatori dei Servizi di Pagamento, soggetti che svolgono la funzione di

³⁵² Cfr. Guarnera, Ugo, Sallusti, Federico, *Il tax gap dell'Iva. Metodi e misure*, Istituto nazionale di statistica, Roma, 2023, p. 12

³⁵³ Cfr. Parente, Giovanni, Mobile, Marco, *E-commerce, arriva la stretta sull'evasione Iva dall'estero*, in “Il Sole24ore”, 27 gennaio 2024

³⁵⁴ Decreto Legislativo 153/2023, entrato in vigore il 18 novembre 2023 ma operativo dal 1° gennaio 2024

intermediari finanziari in riferimento alle transazioni monetarie effettuate tramite canali online³⁵⁵, identificati a livello nazionale nell'articolo 1, comma 1, lettera g) del Decreto Legislativo 11/2010. Tale categoria comprende gli istituti di moneta elettronica e gli istituti di pagamento, nonché, quando forniscono servizi di pagamento, le banche, comprese quelle centrali nazionali e la Banca Centrale Europea, e Poste Italiane, purché non operino in qualità di autorità monetarie. Sono inclusi altresì altre entità e amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, a condizione che non agiscano in qualità di autorità pubbliche.

La Direttiva 2020/284/UE riconosce che la maggior parte degli acquisti online effettuati dai consumatori all'interno dell'Unione Europea sono realizzati attraverso transazioni gestite dai PSP. Sono questi ultimi soggetti, infatti, a detenere le informazioni dettagliate in merito ai destinatari dei pagamenti, alle date, agli importi e agli Stati di provenienza dei fondi, dati che si rivelano fondamentali per gli Stati membri al fine di accertare eventuali debiti IVA derivanti da cessioni di beni e prestazioni di servizi ritenute effettuate nel proprio territorio³⁵⁶.

Le disposizioni adottate dalla Direttiva del 2022, recepite in Italia con il Decreto Legislativo 153/2023, sono improntate al principio di proporzionalità: da un lato, gli obblighi gravanti sui PSP sono circoscritti all'essenziale per il raggiungimento dell'obiettivo di contrasto alle frodi IVA, con l'introduzione di una soglia operativa che, se rispettata, prevede l'esonero dagli adempimenti mentre, se superata, attiva la necessità di adempiere agli obblighi di comunicazione. Dal 1° gennaio 2024, infatti, i PSP sono obbligati a mantenere le registrazioni dettagliate e i relativi documenti con riferimento ai pagamenti transfrontalieri provenienti dagli Stati membri dell'Unione e riguardanti i beneficiari, comunicando alle autorità fiscali i dati relativi a determinate operazioni transfrontaliere. Questo onere, però, incombe esclusivamente sui PSP situati nell'Unione Europea che gestiscono per i loro clienti più di 25 pagamenti transfrontalieri diretti allo stesso beneficiario in un trimestre³⁵⁷, vincolo che indica di fatto un'attività economica. Un pagamento viene considerato transfrontaliero nel momento in cui il soggetto che effettua il

³⁵⁵ <https://www.cittametropolitanaroma.it/PSP>

³⁵⁶ Art. 243 *ter*, par. 1, Dir. 2006/112/CE

³⁵⁷ Di fatto l'obbligo di trasmissione dei dati per i PSP partirà quindi dal 1° aprile 2024, alla chiusura del primo trimestre

pagamento si trova in uno Stato UE ed il beneficiario in un altro Stato membro, un territorio terzo o un Paese terzo³⁵⁸.

Dall'altro lato, il principio di proporzionalità mira a salvaguardare la posizione dei soggetti che effettuano il pagamento, limitando la raccolta delle informazioni a quelle strettamente necessarie per localizzare i consumatori, tenendo conto della delicatezza di tali dati ai fini della tutela della *privacy* e della protezione dei dati personali³⁵⁹. Infatti, solo le informazioni che riguardano i pagamenti associati alle attività economiche andranno trasmesse alle Autorità fiscali³⁶⁰, escludendo dalla trasmissione le informazioni sensibili che riguardano i consumatori³⁶¹.

Il complesso di dati che i Prestatori dei Servizi di Pagamento sono tenuti a conservare include³⁶²:

- codice identificativo “BIC” (*Bank Identifier Code*) o altro codice identificativo aziendale del PSP, che serve a riconoscere univocamente l'istituto finanziario all'interno delle transazioni bancarie internazionali;
- nome o la ragione sociale del beneficiario dei pagamenti, che consente di identificare la persona fisica o giuridica destinataria dei fondi;
- “IBAN” (*International Bank Account Number*) o altro identificativo unico che permetta di individuare il beneficiario e ne determini la localizzazione geografica, al fine di stabilire la sua posizione fiscale;
- dettagli dei pagamenti transfrontalieri e dei rimborsi, che devono includere la data e l'ora di esecuzione, l'importo e la valuta utilizzata, nonché lo Stato membro da cui il pagamento ha avuto origine.

Queste informazioni sono essenziali per garantire la tracciabilità dei pagamenti e per consentire alle Autorità fiscali di effettuare i controlli necessari al fine di prevenire e contrastare le frodi IVA, sebbene la conservazione di tali dati debba avvenire nel rispetto delle norme sulla *privacy* e sulla protezione dei dati personali, e debba essere tale da permettere alle autorità competenti di accedere alle informazioni in modo efficace e tempestivo.

L'espansione del commercio elettronico e l'aumento concomitante delle

³⁵⁸ Cfr. Parente, Giovanni, *E-commerce, più dati per bloccare le frodi Iva*, in “Norme e Tributi - Il Sole24ore”, 18 luglio 2023, p. 32

³⁵⁹ Cfr. Mastromatteo, Alessandro, *E-commerce, nuovi obblighi comunicativi*, in “IVA2024, Edicola Fisco”, Il Sole24ore, 31 gennaio 2024, pp. 70, 71

³⁶⁰ Art. 7, Reg. 2043/2022/UE

³⁶¹ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Contrasto alle frodi: al via il database CESOP per il controllo dei pagamenti e-commerce*, in “L'IVA”, 6 (2022), p. 32

³⁶² Art. 40 *sexies*, D.P.R. 633/72 e Art. 243 *quinquies*, Dir. 2006/112/CE

vendite transfrontaliere di beni e servizi ai consumatori finali hanno reso necessaria l'adozione di misure efficaci per contrastare le pratiche evasive attuate da imprese fraudolente, situate in altri Stati membri o in paesi terzi, considerando che i consumatori finali non sono soggetti agli obblighi di tenuta della contabilità³⁶³.

L'obiettivo finale risulta essere quello di assicurare che i venditori di Paesi terzi assolvano gli obblighi IVA nello Stato membro in cui vengono realizzare le operazioni. Per raggiungere tale finalità, i PSP dovranno conservare la documentazione relativa ai pagamenti transfrontalieri per un periodo di tre anni civili, periodo che viene considerato dalla Direttiva stessa adeguato per condurre controlli efficaci e individuare eventuali condotte illecite in materia di IVA³⁶⁴.

Le autorità fiscali sono, poi, tenute ad inoltrare le informazioni acquisite dai PSP al "Sistema Elettronico Centrale di Informazioni sui Pagamenti", CESOP, acronimo di "*Central Electronic System of Payment Information*", il "cervellone europeo" incaricato di conservare, aggregare e analizzare i dati forniti dagli Stati membri attraverso un controllo incrociato con altri database comunitari, il quale si pone come strumento a disposizione degli Stati membri per effettuare le verifiche necessarie a identificare e prevenire comportamenti illeciti in materia di adempimenti IVA³⁶⁵. Il sistema CESOP dovrà essere capace di individuare le registrazioni duplicate degli stessi pagamenti e di "ripulire" le informazioni ricevute dagli Stati membri, eliminando i duplicati e correggendo eventuali errori nei dati. In tal modo, il lavoro del "CESOP" dovrebbe offrire una visione completa dei pagamenti ricevuti dai beneficiari da parte di pagatori situati negli Stati membri³⁶⁶.

Le analisi effettuate saranno poi messe a disposizione dei funzionari di collegamento di "*Eurofisc*", il meccanismo di cooperazione amministrativa specializzato nel contrasto alle frodi IVA composto da esperti antifrode provenienti dai 27 Paesi membri e dalla Norvegia³⁶⁷. La raccolta delle informazioni permetterà,

³⁶³ Cfr. Mastromatteo, Alessandro, *E-commerce, nuovi obblighi comunicativi*, in "IVA2024, Edicola Fisco", Il Sole24ore, 31 gennaio 2024, pp. 71- 73

³⁶⁴ Cfr. Parente, Giovanni, *E-commerce, più dati per bloccare le frodi Iva*, in "Norme e Tributi - Il Sole24ore", 18 luglio 2023, p.32

³⁶⁵ Cfr. Mastromatteo, Alessandro, *E-commerce, nuovi obblighi comunicativi*, in "IVA2024, Edicola Fisco", Il Sole24ore, 31 gennaio 2024, pp. 70, 71

³⁶⁶ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento*, in "L'IVA", 10 (2023), p. 54

³⁶⁷ <https://taxation-customs.ec.europa.eu/>

così, di disporre di elementi probatori per identificare i responsabili delle frodi fiscali nei Paesi terzi, elementi che saranno poi utilizzati per promuovere la collaborazione internazionale. In particolare, le informazioni sui pagamenti in entrata aiuteranno gli Stati membri a identificare i fornitori nazionali che vendono beni e servizi all'estero senza rispettare gli obblighi fiscali relativi all'IVA mentre le informazioni sui pagamenti in uscita saranno utili per individuare i fornitori stranieri che dovrebbero versare l'IVA in uno specifico Stato membro³⁶⁸.

È bene chiarire che, al fine di implementare l'azione di monitoraggio dei pagamenti elettronici, la Commissione europea ha collaborato con le Amministrazioni fiscali e i fornitori di servizi di pagamento attraverso un gruppo di esperti, che ha fornito supporto sia per l'attuazione degli obblighi di comunicazione, sia per lo sviluppo del CESOP, offrendo competenze nello sviluppo, nel funzionamento e nella manutenzione del sistema centrale elettronico di informazioni sui pagamenti, nonché nella definizione dei requisiti aziendali e delle capacità necessarie. Tale collaborazione ha permesso al CESOP di operare nel modo più efficace possibile³⁶⁹.

A livello nazionale, in data 20 novembre 2023, il responsabile dell'Agenzia delle Entrate ha emanato il Provvedimento³⁷⁰ che contiene le specifiche tecniche, al fine di disciplinare le corrette procedure di invio dei dati relativi ai pagamenti transfrontalieri. I dati in questione, strutturati in documenti .XML³⁷¹, dovranno essere inoltrati all'Agenzia delle Entrate attraverso il Sistema di Interscambio Dati, SID³⁷², al quale i PSP dovranno registrarsi³⁷³. L'Agenzia delle Entrate fornirà ai PSP un'applicazione informatica denominata "*software di controllo client*", il cui scopo è la verifica formale dei documenti .XML elaborati dai prestatori, che

³⁶⁸ Cfr. D'Alfonso, Francesco, *Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento*, in "L'IVA", 10 (2023), p. 50

³⁶⁹ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Contrasto alle frodi: al via il database CESOP per il controllo dei pagamenti e-commerce*, in "L'IVA", 6 (2022), p. 31

³⁷⁰ Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 406675/2023

³⁷¹ Acronimo di "*Extensible Markup Language*", un linguaggio informatico progettato per il trasporto e la memorizzazione dei dati (<https://www.w3schools.com/xml/>)

³⁷² I Servizi Massivi di Interscambio Dati – Territorio forniscono, in modo automatizzato, i dati presenti nel Sistema Informativo Catastale Nazionale, gestito dall'Agenzia delle Entrate, ai sistemi informatici delle Pubbliche Amministrazioni, attraverso l'utilizzo del Sistema di Interscambio flussi Dati (<https://www.agenziaentrate.gov.it/scheda-informativa-sistema-intercambio>)

³⁷³ La registrazione al SID è ammessa per i PSP che siano già in possesso di una registrazione ai servizi telematici forniti dall'Agenzia delle Entrate, quali Fisconline o Entratel

includono i dati relativi ai pagamenti transfrontalieri da comunicare. Tale *software* consentirà la crittografia e l'autenticazione digitale dei *file*, utilizzando il certificato digitale intestato al PSP responsabile dei dati in esso contenuti. In presenza di un esito favorevole della verifica formale, il *software* produrrà due *file* informativi: il primo contenente i dati compressi, crittografati e sottoscritti digitalmente e il secondo contenente esclusivamente la firma digitale.

La trasmissione dei dati si considera perfezionata nel momento in cui si conclude con successo la ricezione del suddetto insieme di *file* telematici da parte dei sistemi dell'Agenzia delle Entrate. Qualora l'elaborazione da parte dei sistemi dell'Agenzia delle Entrate risulti negativa, i dati si riterranno come non inviati³⁷⁴. I file ricevuti e accettati dai sistemi dell'Agenzia delle Entrate saranno successivamente inoltrati ai sistemi del CESOP, che procederà ad ulteriori controlli. L'invio dei dati dei pagamenti transfrontalieri si considera definitivamente concluso solo dopo che i sistemi del CESOP avranno elaborato con esito positivo i *file*, circostanza che sarà comunicata mediante l'emissione e l'invio di una ricevuta di accettazione del *file*.

Per quanto attiene alla conservazione dei dati ricevuti dai PSP, l'Agenzia delle Entrate si attiene ai principi sanciti dall'articolo 5, comma 1, lettera e) del Regolamento 679/2016/UE (noto come “GDPR”), assicurando la custodia dei dati per il periodo strettamente necessario all'espletamento delle funzioni istituzionali di accertamento e per la gestione di eventuali contenziosi successivi³⁷⁵.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, in data 14 dicembre 2023, ha fornito una serie di chiarimenti in merito agli obblighi di comunicazione e conservazione dei pagamenti transfrontalieri nel settore del commercio elettronico, imposti ai PSP. Queste indicazioni, che richiamano le Linee Guida e le *Frequently Asked Questions* (FAQ) pubblicate dalla Commissione Europea, hanno l'obiettivo di facilitare l'adempimento degli obblighi che decorrono dal 1° gennaio 2024. A titolo esemplificativo, in riferimento alla data di esecuzione dei pagamenti qualora un

³⁷⁴ Cfr. Zanatto, Alessia, Maroni, Luca, Di Laudo, Mariagrazia, *Nuovi obblighi di segnalazione per i Prestatori dei Servizi di Pagamento con riferimento ai pagamenti transfrontalieri (“CESOP”)*, in “PWC-TLS”, 29 novembre 2023 (<https://blog.pwc-tls.it/it/>)

³⁷⁵ Cfr. Zanatto, Alessia, Maroni, Luca, Di Laudo, Mariagrazia, *Nuovi obblighi di segnalazione per i Prestatori dei Servizi di Pagamento con riferimento ai pagamenti transfrontalieri (“CESOP”)*, in “PWC-TLS”, 29 novembre 2023 (<https://blog.pwc-tls.it/it/>)

PSP debba comunicare al CESOP operazioni per le quali la data di esecuzione non corrisponde a quella di contabilizzazione, per la determinazione del trimestre di riferimento nel file .XML dovrà essere indicata la data stabilita in base al metodo di pagamento impiegato: ad esempio, per i bonifici si dovrà indicare la data di regolamento, mentre per le transazioni effettuate con carte di debito o di credito si dovranno considerare le date e gli orari dell'acquisto, secondo quanto previsto dai regolamenti internazionali dei gestori di carte³⁷⁶.

In conclusione, l'introduzione di nuovi obblighi per i PSP rappresenta un passo significativo verso un sistema fiscale più trasparente ma, di contro, comporta diverse criticità che meritano attenzione.

In primo luogo, la Direttiva europea e la sua conseguente attuazione in Italia pongono un notevole onere amministrativo sui PSP, i quali si trovano a dover gestire una quantità considerevole di dati sui quali sono tenuti a garantire accuratezza e sicurezza, comportando significativi investimenti a livello tecnologico e di personale specializzato. Inoltre, la soglia dei 25 pagamenti introduce un ottimo criterio di selettività che esonera le transazioni di minore entità, ma pone a capo dei Prestatori un ulteriore onere non indifferente per monitorare costantemente il volume dei pagamenti, al fine di evitare sanzioni.

In secondo luogo, sebbene il principio di proporzionalità miri a limitare la raccolta dei dati alle informazioni strettamente necessarie, non si può evitare che tra queste informazioni transitino anche informazioni sensibili dei consumatori, sollevando preoccupazioni in tema di *privacy* e protezione dei dati personali. Trattenere per tre anni questo genere di dati, espone i PSP ad un alto rischio di violazione della sicurezza, con potenziali impatti negativi anche sui consumatori.

Sebbene, quindi, le misure introdotte siano dirette a migliorare la trasparenza e l'efficienza del sistema fiscale europeo, esse comportano anche notevoli criticità per i Prestatori di Servizi di Pagamento, sia in termini di oneri amministrativi, sia in termini di sicurezza dei dati che di complessità operativa. La buona riuscita di queste nuove disposizioni dipenderà, anche, dalla capacità delle Autorità di gestire efficacemente gli aspetti critici, garantendo allo stesso tempo la protezione dei dati

³⁷⁶ Riquadro 8, Tabelle della sezione 4.5.2. delle Linee Guida CESOP

e la realizzazione degli obiettivi fiscali prefissati.

4.3.2. I nuovi obblighi per i gestori di piattaforme digitali: la DAC7

Dal 1° gennaio 2023, anche i gestori di piattaforme online sono soggetti a nuovi obblighi comunicativi imposti dal Decreto Legislativo 32/2023, che recepisce la Direttiva 2021/514/UE, nota come DAC 7, acronimo di “*Directive on Administrative Cooperation*”. Considerata l'urgenza posta dalla pandemia di Covid 19, che ha accentuato la necessità di salvaguardare le finanze pubbliche e di limitare gli impatti socio-economici, è stato proposto un ambizioso piano d'azione, che comprende diverse iniziative destinate a combattere frodi fiscali, evasione ed elusione fiscale facilitate dalla digitalizzazione, oltre che a semplificare il recupero delle imposte non corrisposte³⁷⁷.

È in questo contesto che si inserisce la DAC 7, improntata ad una collaborazione tra Stati membri dell'Unione Europea al fine di affrontare il rapido sviluppo dovuto alle nuove tecnologie che hanno permesso la digitalizzazione dell'economia. In particolare, tale provvedimento si concentra sul duplice ruolo delle piattaforme digitali, le quali, da un lato facilitano lo scambio di beni e servizi ma, dall'altro, possono essere usate come facili strumenti per nascondere la tracciabilità e l'individuazione dei fatti generatori dell'IVA, specialmente in un contesto transnazionale³⁷⁸. Infatti, con la DAC7 si persegue l'obiettivo di trasparenza e scambio di dati, elevando il grado di vigilanza nei confronti dei gestori di piattaforme digitali ed attribuendo a questi ultimi specifici obblighi di comunicazione delle informazioni relative ai soggetti che attraverso le loro piattaforme vendono beni o servizi. Ciò si rende necessario al fine di contrastare l'erosione del gettito fiscale cui sono soggetti gli Stati membri a seguito della mancata esposizione dei guadagni da parte di quei soggetti economici che utilizzano tale canale, particolarmente diffuso durante il periodo pandemico, per lo svolgimento delle loro attività commerciali³⁷⁹.

³⁷⁷ Cfr. Sbaraglia, Gianpaolo, Colella, Antonio, *DAC7: dubbi per i gestori di piattaforme nella distribuzione moderna e nel welfare aziendale*, in "il fisco", 30 (2024), p. 2874

³⁷⁸ Cfr. Gasparri, Tamara, *Con la DAC7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in "il fisco", 20 (2021), pp. 1944, 1945

³⁷⁹ Cfr. Conigliaro, Massimo, Intrigliolo, Giovanni, *Controlli in ambito internazionale: compliance*,

La DAC7 è destinata ai gestori delle piattaforme online, residenti e non, la quale impone loro specifici obblighi di trasparenza riguardo alle operazioni poste in essere tra venditori e clienti. In qualità di intermediari, infatti, questi soggetti detengono importanti dati e informazioni, che saranno poi scambiati in modo automatico tra gli Stati membri. L'obiettivo risulta essere quello di assistere le Autorità fiscali nella riscossione delle imposte, e, allo stesso tempo, ridurre la concorrenza sleale tra i vari soggetti operanti nel settore³⁸⁰. Gli obblighi a carico delle piattaforme digitali prevedono l'obbligo di comunicare periodicamente all'Agenzia delle Entrate i corrispettivi percepiti dei venditori attivi sui portali, oltre che il numero delle attività che sono da questi effettuate. In particolare, entro il 31 gennaio di ogni anno, i gestori devono trasmettere all'Agenzia delle Entrate le informazioni relative alle vendite di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dagli utenti attraverso i loro siti online nell'anno precedente, secondo le modalità previste da uno specifico provvedimento dell'Agenzia³⁸¹, e realizzare le opportune verifiche per la corretta comunicazione dei dati³⁸².

Per evitare sanzioni, è fondamentale che i gestori documentino adeguatamente i controlli effettuati sui venditori che utilizzano la piattaforma e conservino i dati relativi alle attività intraprese e alle informazioni utilizzate per adempiere agli obblighi di verifica e comunicazione. Infatti, le sanzioni amministrative per la mancata, incompleta o inesatta comunicazione delle informazioni o per la violazione degli obblighi di registrazione unica possono essere significative. Ad esempio, la mancata registrazione presso l'autorità competente può comportare una sanzione pecuniaria di 10.000€, mentre per l'omessa comunicazione delle informazioni necessarie si applica una sanzione da 2.000€ a 21.000€, aumentata della metà³⁸³.

L'obbligo di adempiere ai requisiti comunicativi stabiliti dalla normativa

scambio di informazioni e modalità di utilizzo dei dati raccolti, in "il fisco", 6 (2021), pp. 2520, 2521

³⁸⁰ Cfr. Gasparri, Tamara, *Con la DAC7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in "il fisco", 20 (2021), p. 1945

³⁸¹ Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 406671/2023

³⁸² Cfr. Sbaraglia, Gianpaolo, Colella, Antonio, *DAC7: dubbi per i gestori di piattaforme nella distribuzione moderna e nel welfare aziendale*, in "il fisco", 30 (2024), p. 2874

³⁸³ Cfr. Mastromatteo, Alessandro, *E-commerce, nuovi obblighi comunicativi*, in "IVA2024, Edicola Fisco", Il Sole24ore, 31 gennaio 2024, pp. 70, 71

vigente grava sui gestori di piattaforme online, indipendentemente dalla loro forma giuridica. Il termine "piattaforma" si riferisce a qualsiasi infrastruttura digitale, come *software*, sito web o applicazione mobile, che mette in connessione i venditori con gli utenti per svolgere attività rilevanti, comprendendo anche i servizi accessori come pagamenti e assicurazioni, che sono considerati complementari rispetto al ruolo principale della piattaforma. Tuttavia, sono esclusi dall'ambito della Direttiva i *software* che si limitano a facilitare il trattamento dei pagamenti, la catalogazione, la pubblicità o il semplice reindirizzamento o trasferimento di utenti verso un'altra piattaforma³⁸⁴.

Il "gestore della piattaforma" è, invece, un soggetto che stipula un contratto con i venditori per fornire loro l'accesso alla piattaforma³⁸⁵ ed è tenuto a rispettare gli obblighi di comunicazione nel caso in cui sia residente o abbia un collegamento qualificato con uno Stato membro dell'UE, oppure faciliti attività rilevanti in uno Stato membro, anche se non è ivi residente³⁸⁶. I gestori di piattaforme online non sono tenuti a comunicare i dati di venditori rappresentanti da entità statali, in quanto esse sono generalmente soggette a forme di controllo e trasparenza specifiche e distinte da quelle previste per i privati operatori economici, e da entità con capitale negoziato in un mercato regolamentato di valori mobiliari, in quanto, generalmente, sono soggette a regimi di controllo e trasparenza diversi, in virtù della loro quotazione in borsa e delle relative normative di settore. Infine, sono esclusi dalla comunicazione anche i dati dei piccoli operatori, per i quali il gestore della piattaforma ha intermediato meno di 30 attività in un anno e per i quali l'importo totale del corrispettivo versato o accreditato non supera i 2.000€. Questa esclusione è prevista al fine di non aggravare eccessivamente la situazione dei piccoli operatori con obblighi comunicativi che potrebbero risultare sproporzionati rispetto alla loro attività economica³⁸⁷.

I gestori della piattaforma sono tenuti a comunicare determinati dati sui venditori attivi, sia persone fisiche che giuridiche, che, durante il periodo di

³⁸⁴ Art. 2, lett. a), D. Lgs. 32/2023

³⁸⁵ Art. 2, lett. d), D. Lgs. 32/2023

³⁸⁶ Cfr. Gasparri, Tamara, *Con la DAC7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in "il fisco", 20 (2021), pp. 1944-1953

³⁸⁷ Cfr. Mastromatteo, Alessandro, *E-commerce, nuovi obblighi comunicativi*, in "IVA2024, Edicola Fisco", Il Sole24ore, 31 gennaio 2024, pp. 70,71

comunicazione, realizzano o ricevono un compenso dalle attività pertinenti. Queste ultime includono vendite online di beni e prestazioni di servizi, comprendendo³⁸⁸:

- Locazione di beni immobili (residenziali, commerciali e spazi di parcheggio);
- Servizi personali, intesi come prestazioni eseguite da individui in modo indipendente o per conto di un'entità³⁸⁹;
- Vendita di beni;
- Noleggio di mezzi di trasporto.

La comunicazione prevista dalla DAC 7 è obbligatoria per ogni attività pertinente realizzata da un venditore attivo tramite una piattaforma e tale obbligo scatta ogni volta in cui la piattaforma facilita un'operazione di vendita che genera un corrispettivo, definito in modo ampio includendo qualsiasi tipo di pagamento, come compensazioni o addebiti, a condizione che il gestore della piattaforma abbia conoscenza del suo ammontare³⁹⁰. Inoltre, l'obbligo di comunicazione si applica se la piattaforma ha visibilità del prezzo di vendita, indipendentemente dal fatto che il compenso sia effettivamente incassato o meno³⁹¹. Infatti, le norme della DAC7 sembrano basarsi su un principio di competenza piuttosto che di cassa, in quanto l'obbligo di comunicazione si basa sul momento in cui l'attività è effettivamente effettuata piuttosto che sul momento del pagamento³⁹².

Per ciascun soggetto economico che esercita attività commerciale mediante piattaforme digitali, quindi, i responsabili delle piattaforme online sono obbligati a fornire alle autorità competenti un insieme di dati identificativi e operativi. Tra le informazioni richieste troviamo:

- Elementi identificativi personali: nome, cognome o ragione sociale, indirizzo e ulteriori dettagli necessari a individuare inequivocabilmente il venditore;
- Codice di identificazione fiscale: si tratta della Partita IVA, che consiste nel numero attribuito ai fini tributari e relativi all'IVA, che distingue il venditore in qualità di operatore del mercato economico;
- Soggetto titolare: l'individuo o l'entità giuridica che possiede o esercita il controllo effettivo sull'entità commerciale del venditore;
- Dati del conto finanziario: conto su cui vengono effettuati i versamenti o

³⁸⁸ Art. 2, lett. h), D. Lgs. 32/2023

³⁸⁹ Art. 2, lett. m), D. Lgs. 32/2023

³⁹⁰ Art. 2, lett. l) del D. Lgs. 32/2023

³⁹¹ Questo è confermato anche dalla recente interpretazione dell'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 122/E del 3 giugno 2024

³⁹² Cfr. Sbaraglia, Gianpaolo, Colella, Antonio, *DAC7: dubbi per i gestori di piattaforme nella distribuzione moderna e nel welfare aziendale*, in "il fisco", 30 (2024), pp. 2877, 2878

- accreditati dei pagamenti spettanti al venditore;
- Importo complessivo del corrispettivo: somma totale dei pagamenti ricevuti o accreditati al venditore per ciascun trimestre del periodo di riferimento;
- Quantitativo di operazioni rilevanti: conteggio aggregato delle transazioni o delle prestazioni per le quali è stato corrisposto o accreditato il pagamento nel periodo considerato.

La raccolta e la trasmissione di tali dati sono indispensabili per permettere agli organi impositivi di esercitare un'adeguata vigilanza sulle operazioni economiche e garantire l'adempimento degli obblighi tributari. La comunicazione di queste informazioni deve avvenire in conformità ai termini e alle modalità stabilite dalla normativa applicabile, al fine di contribuire efficacemente alla prevenzione e al contrasto dell'evasione fiscale, nonché al rafforzamento della conformità delle norme in ambito tributario³⁹³.

In conclusione, l'analisi dei nuovi obblighi previsti dalla DAC 7 evidenzia la necessità di chiarimenti su alcuni aspetti ancora poco definiti. È cruciale che le autorità amministrative intervengano per precisare il perimetro dell'adempimento, prendendo in considerazione le osservazioni degli operatori interessati. Un intervento mirato permetterà di affrontare le questioni tecniche in modo condiviso e prevenire interpretazioni ambigue³⁹⁴. La DAC 7, se da un lato si propone di migliorare la trasparenza fiscale e l'equità tra gli operatori, facilitando l'individuazione di pratiche evasive e irregolarità fiscali, dall'altro comporta un incremento degli oneri amministrativi per i gestori di piattaforme, i quali dovranno dotarsi, se non l'hanno già fatto, di risorse adeguate a gestire e verificare i dati richiesti dalla normativa. Con la fine della pandemia, è auspicabile che il settore dell'*e-commerce* possa adattarsi a questi nuovi obblighi senza subire eccessivi contraccolpi, contribuendo così a una maggiore equità fiscale e ad un incremento del gettito. La sfida futura, però, sarà quella di gestire l'intensificazione dei controlli e delle verifiche da parte degli Stati membri, che dovranno utilizzare strumenti sempre più avanzati per garantire l'osservanza delle normative³⁹⁵.

³⁹³ Cfr. Mastromatteo, Alessandro, *E-commerce, nuovi obblighi comunicativi*, in "IVA2024, Edicola Fisco", Il Sole24ore, 31 gennaio 2024, pp. 70, 71

³⁹⁴ Cfr. Sbaraglia, Gianpaolo, Colella, Antonio, *DAC7: dubbi per i gestori di piattaforme nella distribuzione moderna e nel welfare aziendale*, in "il fisco", 30 (2024), pp. 2873-2882

³⁹⁵ Cfr. Martellotta, Anselmo, Babolin, Fabio, *DAC7 e nuovi obblighi comunicativi per le piattaforme di e-commerce*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 8-9 (2023), p. 42

CONCLUSIONI

L'analisi condotta nel presente elaborato ha esaminato nel dettaglio i profili IVA dell'*e-commerce*, evidenziando come la digitalizzazione e le normative fiscali ad essa collegate abbiano trasformato profondamente il panorama economico, sollevando diverse sfide anche a livello interpretativo. L'approfondimento dell'evoluzione della normativa e delle problematiche relative alla tassazione delle transazioni online ha evidenziato le difficoltà nell'adattare i principi tributari tradizionali ad un settore in continua espansione e trasformazione.

Un esempio significativo è rappresentato dal fenomeno degli *influencer*, che ben evidenzia come la nuova economia digitale sfidi i vecchi paradigmi fiscali. Operando spesso senza seguire i *business* convenzionali, gli *influencer* generano reddito non solo attraverso le piattaforme *social*, ma anche attraverso lo scambio a fini promozionali di beni e servizi, che non sempre si traducono in flussi di cassa facilmente tracciabili. La complessità deriva poi non solo dall'individuazione del corrispettivo ma anche dalla qualificazione dell'attività stessa, che ancora non è stata definita a livello normativo. Le Amministrazioni fiscali sembra che stiano sottovalutando il ruolo che l'*influencer* sta acquisendo nello sviluppo dell'economia digitale, rischiando che senza interventi tempestivi, si crei un piccolo settore interamente non disciplinato a livello tributario, in cui è possibile sfruttare l'incertezza della normativa per alleggerire il carico fiscale.

Considerando poi che l'*influencer* crea spesso rapporti con utenti residenti oltre i confini nazionali, il tema acquisisce ancor più rilevanza, dal momento che le fondamenta del presupposto territoriale IVA vengono messe a dura prova in generale in ogni ambito del commercio elettronico, non solo diretto ma anche indiretto. Negli anni le riforme in merito sono state innumerevoli, tutte accomunate dall'obiettivo di adattare il principio territoriale alle nuove realtà economiche, pur continuando a basarsi sul luogo di effettivo consumo, insito nelle caratteristiche alla base dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

In particolare, lo Sportello Unico rappresenta la più grande rivoluzione all'interno del sistema IVA del commercio elettronico, in quanto fondato sul principio di tassazione nel luogo di destinazione, ma con una notevole semplificazione che permette agli operatori economici che vi aderiscono di limitare

gli oneri amministrativi. Ma nonostante tale meccanismo abbia apportato notevoli miglioramenti al sistema, i margini di miglioramento sono ancora molti. La natura volontaria lascia spazio a possibili frodi o perdite per l'Unione Europea, senza trascurare il fatto che uno Sportello basato sulle transazioni intra ed extra-UE necessita anche di una buona collaborazione e fiducia tra gli Stati membri. Infatti, l'importanza delle comunicazioni nell'ambito fiscale non può essere sottovalutata, a maggior ragione in un contesto in cui le transazioni digitali possono coinvolgere diverse giurisdizioni.

In primo luogo, non si può prescindere dalla collaborazione dei diversi Stati membri, che solo attraverso il dialogo e l'aiuto reciproco possono pretendere che vengano salvaguardate le entrate fiscali che spettano a ciascun Paese. L'esperienza del CBR aveva fatto ben sperare, ma il suo scarso utilizzo e il suo carattere volontario hanno creato non poche criticità, portando di fatto alla conclusione del progetto. Sarebbe, però, opportuno usare l'esperienza vissuta come punto di partenza per migliorare l'interpello su scala europea per raggiungere la, forse, utopica collaborazione tra tutti gli Stati membri, che di certo aiuterebbe anche il raggiungimento dell'obiettivo primario di armonizzazione comunitaria dell'IVA.

In secondo luogo, i nuovi obblighi comunicativi introdotti per i PSP e per le piattaforme digitali, se da un lato rappresentano una misura fondamentale per migliorare la trasparenza e l'efficienza nella lotta contro le frodi IVA nel commercio elettronico, dall'altro introducono requisiti molto stringenti che comportano oneri amministrativi non indifferenti. L'Unione Europea, assegnando un ruolo cruciale ai gestori dei servizi di pagamento, sembra aver recepito (e decontestualizzato) il famoso principio di Giovanni Falcone "Segui il denaro e troverai Cosa Nostra". Attribuendo ai pagamenti tracciati un'importanza fondamentale, l'UE mira a rilevare le operazioni sospette e contrastare in modo efficace le frodi fiscali³⁹⁶.

Si è, quindi, evidenziato come l'evoluzione digitale imponga una ridefinizione dei paradigmi fiscali tradizionali, spingendo verso una maggiore armonizzazione delle normative a livello europeo e internazionale. Solo attraverso

³⁹⁶ Cfr. Liberatore, Gabriele, *Contrasto alle frodi: al via il database CESOP per il controllo dei pagamenti e-commerce*, in "L'IVA", 6 (2022), p. 32

un'azione concreta ed un aggiornamento costante delle disposizioni esistenti sarà possibile raggiungere il tanto desiderato sistema fiscale equo, trasparente e adeguato alle esigenze del mercato digitale, nonostante il continuo sviluppo delle tecnologie metta a dura prova questo obiettivo.

Ma se gli operatori economici riescono a sfruttare al meglio l'utilizzo delle innovazioni tecnologiche per espandere i propri orizzonti ed implementare le loro attività, perchè le Amministrazioni Fiscali e l'Unione Europea non sembrano essere in grado di fare altrettanto?

BIBLIOGRAFIA

- Accorsi, Davide, Airaghi, Stefano Luigi, Mosca, Cristina, *Intervento della stabile organizzazione: possibile anche senza negoziazione dei contratti*, in “Fiscaltà&Commercio Internazionale”, 3 (2024), pp. 11-17
- Alfano, Roberta, Verrigni, Caterina, *Gli interpelli: evoluzione sistematica e trend legislativo italiano*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 3 (2016), pp. 841-871
- Amatucci, Fabrizio, *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell’ordinamento tributario interno*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 1 (2023), pp. 11-29
- Centore, Paolo, *Mini “One Stop Shop” (MOSS): un passo avanti verso il regime IVA definitivo*, in “Fiscaltà&Commercio Internazionale”, 1 (2014), pp. 13-17
- Centore, Paolo, *Luci e ombre del “ruling” intra-europeo sull’IVA*, in “Corriere Tributario”, 8 (2016), pp. 598-602
- Ceppellini, Primo, Lugano, Roberto, *Manuale - Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, ventottesima edizione, Gruppo24ore, 2024
- Conigliaro, Massimo, Intrigliolo, Giovanni, *Controlli in ambito internazionale: compliance, scambio di informazioni e modalità di utilizzo dei dati raccolti*, in “il fisco”, 6 (2021), pp. 2516-2522
- Corasaniti, Giuseppe, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 4 (2020), pp. 1397-1430
- D’Alfonso, Francesco, *Territorialità delle cessioni di beni: criteri, deroghe e novità*, in “L’IVA”, 5 (2022), pp. 54-59
- D’Alfonso, Francesco, *Frodi IVA: nuovi obblighi per i prestatori di servizi di pagamento*, in “L’IVA”, 10 (2023), pp. 46-55
- D’Alfonso, Francesco, *Territorialità delle prestazioni di servizi rese per via elettronica*, in “L’IVA”, 4 (2024), pp. 27 -36
- De Laurentis, Rodolfo, *Economia digitale - e-Book*, G. Giappichelli Editore, 2021

- Della Rovere, Antonella, Viola Ilaria, *Prospettive della digital economy in ambito internazionale, europeo e nazionale*, in "il fisco", 10 (2019), pp. 947-954
- Di Savorana, Alessandro, Vismara Fabrizio, *Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale delle società (in una prospettiva anche sovranazionale)*, in "Rivista di Diritto tributario", supplemento online, 18 aprile 2024, Pacini Giuridica
- Farella, Clara, *Piattaforme digitali, "undisclosed agent" e responsabilità iva: la Corte di giustizia conferma la legittimità della presunzione di "intervento" nelle prestazioni di servizi digitali*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 3 (2023), pp. 1090-1105
- Fiorentino, Antonio, Scarioni, Paolo, Angelucci, Pierpaolo, *Riforma fiscale, nozione di residenza al test delle relazioni personali*, in "Norme e Tributi – Il Sole24ore", 12 dicembre 2023, p. 43
- Floriani, Pamela, Trabattoni, Giulia, *VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte*, in "il fisco", 30 (2023), pp. 2903-2909
- Frediani, Antonio, Sbaraglia, Gianpaolo, *E-commerce: l'evoluzione della disciplina IVA*, in "il fisco", 34 (2020), pp. 3221-3231
- Galleani d'Agliano, Nicola, *Meccanismi di prevenzione e la soluzione delle controversie in materia di doppia imposizione dell'IVA*, in "Fiscaltà&Commercio Internazionale", 7 (2020), pp. 20-25
- Garbarini, Cristiano, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principio ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in "Diritto e pratica tributaria", 5 (2000), pp. 1205-1283
- Gasparri, Tamara, *Con la DAC7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in "il fisco", 20 (2021), pp. 1944-1953
- Giovannini, Alessandro, *La riforma fiscale – Vol. I*, Pacini, 2024
- Guarini, Katia, *Il luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 3 (2021), pp. 1352-1365
- Guarnera, Ugo, Sallusti, Federico, *Il tax gap dell'Iva. Metodi e misure*,

Istituto nazionale di statistica, Roma, 2023

- Liberatore, Gabriele, *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica*, in "il fisco", 28 (2015), pp. 2723-2727
- Liberatore, Gabriele, *L'IVA intra-UE si fa bella, sicura e facile*, in "L'IVA", 10 (2016), pp. 12-20
- Liberatore, Gabriele, *Al via il regime IVA definitivo intracomunitario. Ma sarà semplice, efficiente e senza frodi?*, in "L'IVA", 1 (2018), pp. 7-14
- Liberatore, Gabriele, *One Stop Shop: un sistema "semplice" ma esposto al rischio di evasione*, in "L'IVA", 5 (2022), pp. 35-45
- Liberatore, Gabriele, *Contrasto alle frodi: al via il database CESOP per il controllo dei pagamenti e-commerce*, in "L'IVA", 6 (2022), pp. 27-33
- Liberatore, Gabriele, *I servizi virtuali interattivi complicano la territorialità IVA*, in "L'IVA", 10 (2022), pp. 21-28
- Liberatore, Gabriele, *Gli inconvenienti della mancanza di un interpello IVA europeo*, in "il fisco", 42 (2022), pp. 4051-4058
- Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Da Only Fans a Meta: le problematiche IVA delle piattaforme social*, in "il fisco", 13 (2023), pp. 1121-1126
- Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Luogo di imposizione dei servizi di intrattenimento su piattaforme social*, in "il fisco", 23 (2023), pp. 2243-2248
- Magliaro, Alessandra, Censi, Sandro, *Residenza in Paese Balck list: a carico del contribuente la prova di effettivo trasferimento, anche indiretto – Commento*, in "il fisco", 25 (2024), pp. 2408-2411
- Marino, Giuseppe, *La soft law internazionale nelle fonti del diritto europeo tributario: analisi di una moral suasion giuridica e culturale*, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 2 (2023), pp. 402-450
- Martellotta, Anselmo, Babolin, Fabio, *DAC7 e nuovi obblighi comunicativi per le piattaforme di e-commerce*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 8-9 (2023), pp. 36-42
- Martellotta, Anselmo, Babolin, Fabio, *Influencer, content creator e affini: quando stare attenti all'IVA tra un post e l'altro*, in "Fiscalità&Commercio Internazionale", 11 (2023), pp. 43-51

- Mastromatteo, Alessandro, *E-commerce, nuovi obblighi comunicativi*, in “IVA 2024, Edicola Fisco”, Il Sole24ore, 31 gennaio 2024, pp.70-73
- Melis, Giuseppe, *Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale*, in “Diritto Mercato Tecnologia”, 1 (2016), pp. 203-238
- Melis, Giuseppe, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 3 (2016), pp. 977-1020
- Mercurio, Vitaliano, *Brevi considerazioni sull'applicazione dell'IVA alle attività di commercio elettronico dopo il D.Lgs. n. 273 del 2003*, in “Diritto e pratica tributaria”, 2 (2005) pp. 371-384
- Nicolisi, Francesco, *Il punto su... La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in “Rivista di Diritto Tributario”, supplemento online, Pacini Giuridica, 29 febbraio 2024
- Ortoleva, Maria Grazia, *La territorialità delle prestazioni di servizi elettronici fra esigenze di semplificazione e neutralità dell'imposta sul valore aggiunto*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 4 (2020), pp. 1519-1551
- Parente, Giovanni, *E-commerce, più dati per bloccare le frodi Iva*, in “Norme e Tributi - Il Sole24ore”, 18 luglio 2023, p. 32
- Parente, Giovanni, Mobile, Marco, *E-commerce, arriva la stretta sull'evasione Iva dall'estero*, in “Il Sole24ore”, 27 gennaio 2024
- Peirolo, Marco, *I nuovi regimi speciali IVA per le operazioni e-commerce*, in "L'IVA", 5 (2021), pp. 7-13
- Pizzo, Francesco, Casalini, Andrea, Valastro, Federica, *La nuova procedura di nomina del rappresentante fiscale ai fini IVA in Italia*, in “Fiscalità&Commercio Internazionale”, 7 (2024), pp. 5-12
- Ronco, Stefano Maria, *Cooperazione tra stati membri e doppia imposizione iva: un percorso ancora irto di ostacoli*, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 3 (2021), pp. 1413-1440
- Santacroce, Benedetto, *Manuale Imposta sul valore aggiunto 2024*, quarta edizione, Gruppo24ore, febbraio 2024

- Sbaraglia, Gianpaolo, *Cambiano le regole di territorialità IVA per l'e-commerce*, in "il fisco", 30 (2021), pp. 2934-2943
- Sbaraglia, Gianpaolo, Colella, Antonio, *DAC7: dubbi per i gestori di piattaforme nella distribuzione moderna e nel welfare aziendale*, in "il fisco", 30 (2024), pp. 2873-2882
- Tenore, Mario, *Residenza fiscale, una riforma conclusa solo a metà*, in "Edicola Fisco – Il Sole24ore", 15 febbraio 2024, pp. 26-28
- Visconti, Gianfranco, *Il regime speciale IVA per l'“e-commerce” di servizi ai consumatori*, in "PMI", 7 (2016), pp. 53-58