



Giovedì 20/10/2011

NUOVE APPLICAZIONI DEL REGIME SPECIALE NELL'E-COMMERCE

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

Il crescente sviluppo delle transazioni effettuate per via telematica nel corso del tempo ha indotto il legislatore tributario a rivedere l'impianto normativo dell'IVA, istituita con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, periodo in cui gli effetti del commercio elettronico non potevano essere prevedibili.

L'immaterialità del bene se, da un lato, ha favorito lo sviluppo economico e sociale di alcuni Paesi superando le barriere geografiche, dall'altro, ha generato non poche difficoltà in merito all'individuazione del presupposto territoriale IVA, da cui conseguono problematiche applicative e impositive correlate.

I dubbi sono prevalentemente orientati alle transazioni aventi come oggetto i beni immateriali, cioè caratterizzati dalla cessione elettronica di beni virtuali, le cui operazioni (accordo, conclusione del contratto, consegna e pagamento) si possono eseguire interamente in maniera telematica.

Gli organismi europei, basandosi sulla considerazione che il nostro sistema impositivo era inadeguato a sottoporre a imposizione tutte le operazioni di commercio elettronico, divenute ormai una realtà operativa nel sistema economico internazionale, hanno dovuto affrontare notevoli problemi, tra cui il trattamento tributario delle operazioni con riferimento al commercio "B2C" (Business to consumers), dove il compratore non è soggetto passivo d'imposta domiciliato o residente in uno Stato membro.

Il legislatore, con diversi provvedimenti antielusivi, ha cercato di arginare i possibili arbitraggi IVA, rendendo spesso poco lineare il sistema impositivo. A tal proposito il Consiglio dell'Unione europea ha cercato di semplificare e razionalizzare la disciplina fiscale IVA applicata alle operazioni che si esplicano tramite commercio elettronico e nell'ambito del pacchetto IVA 2008 c.d. "Vat package", ha emanato la Direttiva 2008/8/CE, recepita nel nostro ordinamento con il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, che, nel rivedere i criteri di territorialità applicati alle prestazioni di servizio, ha esteso il regime speciale IVA, disciplinato dall'art. 74-quinquies del D.P.R. n. 633/1972, oltre che agli operatori extracomunitari, come già previsto dalla disciplina previgente (a partire dal 2015), anche ai soggetti comunitari.

A chiarire le disposizioni concernenti il regime speciale è intervenuto il Regolamento del Consiglio europeo n. 282/2011 che, sostituendo il precedente Regolamento n. 1777/2005, ha fornito dei criteri guida volti a interpretare con più chiarezza il regime speciale, elencando le diverse tipologie di servizi forniti tramite mezzi elettronici, nonché le operazioni incluse ed escluse di cui all'allegato II della Direttiva 2006/112/CE. In tale contesto, pertanto, ci occuperemo di esaminare gli aspetti impositivi del nuovo regime speciale, attraverso un esame comparato della normativa in oggetto.

2. Evoluzione normativa

Consapevoli di questa realtà, sia l'OCSE che l'Unione europea si sono occupate di queste problematiche: in effetti se i principi ispiratori furono stabiliti a Bruxelles e a Ottawa con la Direttiva 374/1998/CE del 6 luglio 1998, la svolta decisiva si ebbe con l'introduzione della Direttiva 38/2002/CE.

La Direttiva in oggetto, emanata a integrazione dell'art. 9 della IV Direttiva 77/388/CE, muove dal presupposto che le operazioni on-line siano sempre considerate come prestazioni di servizi e non cessioni



di beni, dovendo, inoltre, scontare l'imposta secondo le aliquote ordinarie previste dagli Stati membri. A tali operazioni non sono applicabili le aliquote agevolate di cui all'art. 12, par. 3, lett. a), della IV Direttiva; ne consegue che la mancata applicazione delle aliquote agevolate alle operazioni di commercio elettronico diretto crea un'evidente disparità tra le operazioni che si differiscono solo per il metodo di commercializzazione.

In tal senso il prelievo non è parametrato in relazione all'oggetto della prestazione bensì alle modalità con cui quest'ultima è effettuata.

Questa diversità di trattamento nell'applicazione delle aliquote assume in sé aspetti contrastanti perché se, da un lato, si tende a elevare di 1/5 il costo dei servizi in rete, dall'altro si potrebbe incentivare un mercato "sommerso".

La Direttiva in questione è stata particolarmente significativa per aver dato luogo alla tassazione dei beni digitalizzati e alla detassazione di quelli destinati ai consumatori che risiedono fuori dall'Unione europea. La novità più significativa ha riguardato la scelta di un nuovo criterio di individuazione del luogo di tassazione delle operazioni riguardanti il commercio diretto.

La disciplina in esame ha, infatti, stabilito che i servizi resi tramite mezzi elettronici da imprese extracomunitarie a privati consumatori, residenti nei Paesi comunitari, dovevano essere tassati nel territorio di consumo, cioè nel luogo dove risiede il committente e non in quello di residenza del prestatore del servizio, ribaltando così il principio generale di imposizione nel luogo del prestatore del servizio.

Ciò è stato voluto, dunque, al fine di riequilibrare la competitività delle imprese europee rispetto ai concorrenti statunitensi, che in virtù della legge locale non applicano la Sales tax sulle vendite via internet.

Bisogna evidenziare che, in virtù della Direttiva in questione, le prestazioni di servizi elettronici fornite a un cliente privato europeo da un operatore extracomunitario che non ha stabile organizzazione nel territorio dello Stato sono imponibili ai fini IVA nell'Unione europea e in particolare nello Stato di residenza del consumatore privato.

Per visualizzare l'intero articolo [clicca qui](#). Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb [cliccare qui](#).

Bollettino Tributario