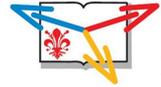


Fondazione  
dei Dottori  
Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di Firenze

**Commissione del Comitato Scientifico della  
Fondazione dei Dottori Commercialisti ed  
Esperti Contabili di Firenze**

**Area Fiscale**

***Profili tributari del  
commercio elettronico***



## **Coordinatore**

Luca Nannini

## **Membri Commissione**

Federica Feci

Niccolò Casini

Tommaso Ridi

## **Responsabile Area Fiscale**

Sandro Quagliariotti





## INDICE

### **1. Scenari Nazionali e Mondiali – Utilizzo di internet nel commercio**

*di Federica Feci*

- 1.1. Premessa
- 1.2. Tipologie di commercio elettronico
- 1.3. Oggetto commercio elettronico

### **2. Adempimenti di inizio attività**

*di Federica Feci*

- 2.1. Adempimenti Agenzia Entrate
  - 2.1.1. Modello Inizio Attività
  - 2.1.2. Archivio VIES
- 2.2. Adempimenti Registro imprese
- 2.3. Adempimenti Inps ed Inail
- 2.4. Adempimenti comunali
- 2.5. Adempimenti amministrativi
  - 2.5.1. Indicazioni obbligatorie all'interno del *sito Web*
  - 2.5.2. Documentazione obbligatoria di attestazione della vendita
    - 2.5.2.1. Commercio indiretto
    - 2.5.2.2. Commercio elettronico diretto

### **3. Fiscalità Indiretta: il trattamento ai fini IVA nel commercio elettronico**

*di Tommaso Ridi*

- 3.1. Premessa
- 3.2. I presupposti impositivi IVA nel commercio elettronico
  - 3.2.1. Presupposto soggettivo ed oggettivo
  - 3.2.2. Presupposto territoriale
  - 3.2.3. Momento impositivo





### 3.3. L'IVA nel commercio elettronico indiretto

3.3.1. Assimilazione alla vendita per corrispondenza ed obblighi di fatturazione nelle cessioni in Italia

3.3.2. Cessioni intracomunitarie (adempimenti Intrastat) ed esportazioni

3.3.3. Quadro di sintesi delle casistiche

### 3.4. L'IVA nel commercio elettronico diretto (di Lorenzo Viciani)

3.4.1. Identificazione delle operazioni di commercio elettronico diretto

3.4.2. Regime ordinario e regime speciale

3.4.3. Quadro di sintesi delle casistiche

## 4. La “stabile organizzazione” nel commercio elettronico

*di Niccolò Casini*

4.1. Premessa

4.2. La “stabile organizzazione” nel sistema delle imposte dirette

4.2.1. La definizione di “stabile organizzazione” con particolare riferimento al commercio elettronico

4.2.1.1. Disciplina convenzionale

4.2.1.2. Disciplina interna

4.2.1.3. Server, Sito Web e Internet Service Provider

4.2.1.4. Considerazioni critiche

4.2.2. La determinazione del reddito da attribuire alla “stabile organizzazione”

4.2.2.1. L'art. 7 del Modello OCSE

4.2.2.2. La disciplina nazionale

4.2.3. Gli obblighi contabili della “stabile organizzazione”

4.2.3.1. La conversione in Euro dei conti: profili civilistici e normativa tributaria

4.3. La “stabile organizzazione” ai fini IVA

## 5. Casi particolari

*di Federica Feci e Tommaso Ridi*

5.1. Banner Pubblicitari

5.2. Vendita fiori via internet





# 1. Scenari Nazionali e Mondiali – Utilizzo internet nel commercio

di Federica Feci

## 1.1. Premessa

Con il termine “e-commerce” si intende l'insieme delle transazioni per la commercializzazione di beni e servizi tra produttore (offerta) e consumatore (domanda), realizzate tramite Internet<sup>1</sup>.

Il significato del termine "commercio elettronico" si è sviluppato nel tempo; inizialmente indicava solo il supporto alle transazioni commerciali in forma elettronica per inviare documenti commerciali come ordini d'acquisto o fatture in formato elettronico; in seguito sono state aggiunte delle funzioni che possono venire chiamate in modo più specifico come "e-commerce" (contrazione di Electronic commerce) - l'acquisto di beni e servizi attraverso il World Wide Web con servizi di pagamento on line<sup>2</sup>.

Quali le prospettive per il mercato “e-commerce” nel futuro?!

I risultati della ricerca dell'Osservatorio Ecommerce B2C Netcomm – School of Management del Politecnico di Milano, presentati in occasione dell'E-Commerce Forum 2011 hanno valutato il valore delle vendite, intese come valore complessivo dei beni transati, andando ad analizzare i fatturati dei principali operatori italiani.

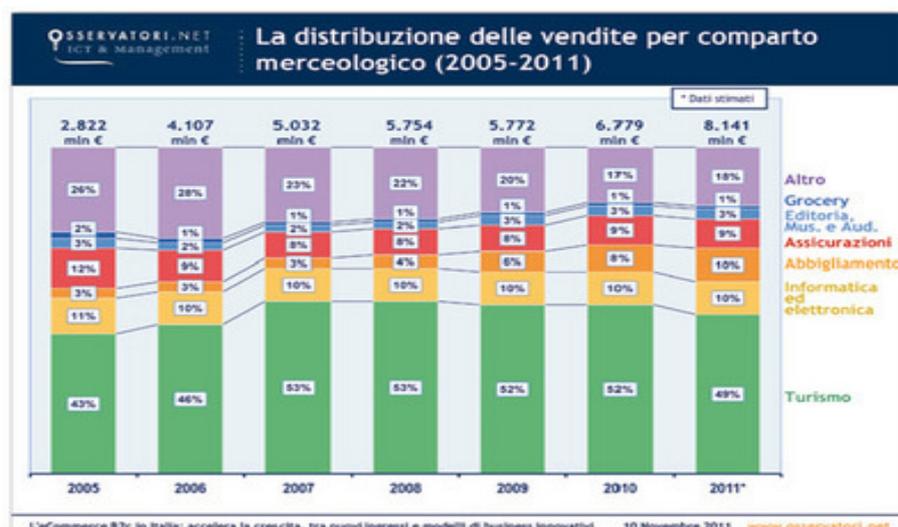


Fig.1 - La distribuzione delle vendite per comparto merceologico (2005-2010)  
Osservatorio eCommerce B2C Netcomm-Politecnico di Milano  
www.osservatori.net

<sup>1</sup> Cfr. [www.Wikipedia.org](http://www.Wikipedia.org)

<sup>2</sup> Cfr. [www.Wikipedia.org](http://www.Wikipedia.org)





Secondo tali risultati, i dati del 2011 faranno registrare un'ulteriore aumento dell'e-commerce, con un incremento di quasi il 20% rispetto al 2010 .

Da un esame “d’impatto visivo” emerge chiaramente che crescono sia le vendite di prodotti (+24%) che di servizi (+18%).

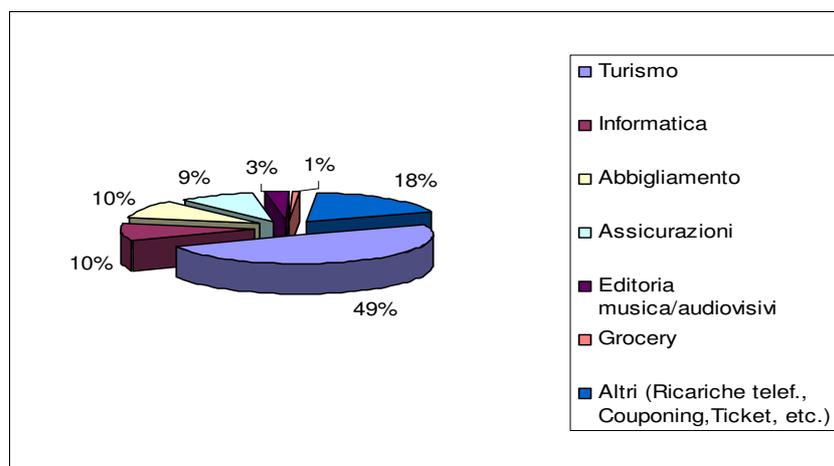
*"Oggi più che mai, in un contesto di crisi globale che investe anche il nostro Paese, l'eCommerce non è più un'opportunità, ma diventa un'esigenza inderogabile per le imprese italiane che vogliono seriamente competere sui mercati internazionali - ha dichiarato Roberto Liscia, Presidente Netcomm – Consorzio del Commercio Elettronico Italiano - La creatività, il genio e l'unicità italiana possono trovare in questo canale un alleato irrinunciabile e le imprese se ne stanno accorgendo. Dal monitoraggio mensile dell'indice di soddisfazione dell'eCommerce italiano che conduciamo con Human Highway, risulta che ad ottobre i compratori online sono stati 9,2 milioni e che circa l'87% di questi ha dato valutazione superiore a 7, in una scala da 1 a 10, a questo canale che si conferma quello con il maggiore indice di soddisfazione rispetto a tutti gli altri".*

Ad oggi è stato realizzato, rispetto al 2010, un incremento in tutti i settori merceologici.

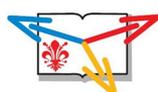
Il settore Abbigliamento evidenzia una crescita del 38%; il settore Editoria, musica e audiovisivi registra un incremento del 35%; Informatica ed Elettronica un tasso di crescita del 22%; il Grocery<sup>3</sup> evidenzia una crescita del 17%.

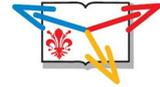
Per quanto riguarda i servizi, si registra nel 2011 un incremento del 22% derivante dalle vendite di Coupon ed alle Assicurazioni; il settore Turismo evidenzia una crescita del 13%.

La composizione delle vendite e-commerce 2011 in Italia può essere così rappresentata:



<sup>3</sup> Inteso come “insieme dei prodotti alimentari, di articoli per la pulizia della persona e della casa, di merceologie varie e di prodotti di consumo non durevoli, venduti confezionati nei negozi alimentari e nei supermercati (beni alimentari e altri beni di uso comune di largo e generale consumo)”.





Il tasso di penetrazione dell'e-commerce B2C, registra un incremento e passa dall'1,90% del 2010 al 2,20% del 2011.

Un'indagine sugli acquirenti "online" - condotta dall'Osservatorio Acquisti CartaSi - segnala che i Web shopper italiani crescono di circa il 7% nel 2011, rispetto al 2010, arrivando quasi a 9 milioni.

Per quanto concerne la localizzazione sul territorio Italiano degli acquirenti sul Web è da evidenziare che quasi il 60% è residente nel Nord Italia, il 15% risiede nel Sud Italia ed il 25% è residente nel Centro Italia.

Anche la spesa annua su Web registra un incremento passando da euro 960 del 2010 ad euro 1.050 del 2011 per singolo acquirente.

Il valore delle vendite "Mobile Commerce" - gestione del commercio elettronico (*e-commerce*) attraverso l'uso di un dispositivo mobile come un telefono cellulare, un PDA oppure uno Smartphone - segnala una decisa crescita passando da circa euro 26 milioni a circa euro 81 milioni, con un incremento - rispetto al 2010 - del 210%.

Il "Mobile Commerce" attraverso l'uso di dispositivi mobili connessi ad una rete di computer rappresenta circa l'1% del totale delle vendite on line.

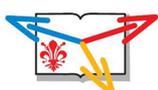
## 1.2. Tipologie di commercio elettronico

In base ai soggetti che prendono parte al processo di vendita, il commercio elettronico può essere classificato come segue:

- ✓ **business to consumer (B2C)**: l'insieme delle transazioni commerciali di beni e servizi tra imprese e consumatori finali - rappresenta la forma di commercio elettronico che progressivamente sta andando a sostituire i tradizionali canali di distribuzione al dettaglio;
- ✓ **business to business (B2B)**: l'insieme delle transazioni effettuate tra un'impresa ed altre imprese.

All'interno di questo mercato vanno distinti:

- *business end-use* (uso finale): si tratta dell'attività di vendita diretta ad altre imprese di prodotti e servizi;
- *business process-use* (uso finalizzato al processo): si tratta dell'attività di automazione dei processi industriali o commerciali utilizzato per creare





sinergie con altre imprese (o all'interno della stessa impresa) nella formazione della catena del valore;

- ✓ **business to administration (B2A)**: l'insieme delle transazioni effettuate tra un'impresa e le Pubbliche Amministrazioni – mercato ancora in fase embrionale che comporta un elevato livello di automazione delle Pubbliche Amministrazioni, ad oggi ancora non disponibile;
- ✓ **consumer to consumer (C2C)**: mercato di beni/servizi dei consumatori, fra consumatori - rappresenta una forma di commercio che coinvolge solo i consumatori;
- ✓ **intra business**: mercato che coinvolge un'azienda con sedi dislocate sul territorio o un insieme di aziende appartenenti allo stesso gruppo. Le principali caratteristiche del commercio intra-aziendale sono molto simili a quelle del B2B con la caratteristica che il gruppo di soggetti coinvolti è chiuso, la classificazione dei prodotti già definita e la transazione economica passa in secondo piano.

### 1.3. Oggetto commercio elettronico

Le operazioni di commercio e vendita online possono essere così classificate:

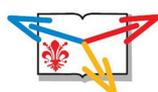
- commercio elettronico “indiretto”;
- commercio elettronico “diretto”.

Commercio elettronico “indiretto”: la fase di effettuazione dell'ordine ed anche il pagamento vengono effettuati online, ma il bene viene poi spedito fisicamente all'acquirente.

Commercio elettronico “diretto”: l'intera transazione commerciale (ordine, pagamento e consegna del bene) avviene per via telematica, attraverso la fornitura di prodotti virtuali non tangibili.

Nell'e-commerce diretto la rete Internet viene utilizzata dall'acquirente per tutte le fasi dell'operazione di acquisto (condurre a termine la transazione, effettuare il pagamento ed effettuare il download del prodotto acquistato sotto forma di file digitale).

e-commerce diretto	la transazione commerciale viene svolta integralmente in via telematica
e-commerce indiretto	la transazione commerciale viene svolta in parte tramite la rete Internet ed in parte attraverso metodi tradizionali di vendita





Il commercio elettronico “diretto” ha ad oggetto i c.d. beni *digitali*, vale a dire trasferibili tramite la rete, sottoforma di software, filmati digitali, libri o canzoni in formato digitale, oltre ad ulteriori servizi offerti direttamente via Internet.

L’art. 11 del Regolamento comunitario n. 1777/2005 elenca i servizi rientranti nella definizione di commercio elettronico diretto, se forniti tramite Internet o una rete elettronica, come segue:

- a) la fornitura di prodotti digitalizzati in genere, compresi software e modifiche o aggiornamenti di software;
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un’azienda o di un privato su una rete elettronica (ad esempio, un sito o una pagina Web);
- c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal cliente;
- d) i servizi di aste online che dipendono da banche dati automatiche e dall’immissione di dati da parte del cliente con nessuno o un minimo intervento umano;
- e) i pacchetti di servizi Internet (Internet Service Provider) di informazioni o attività interattive che vanno oltre il semplice accesso a Internet e nei quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato.

Rientrano nei servizi prestati tramite mezzi elettronici anche quelli indicati nell’Allegato L della Direttiva n. 2002/38/CE e cioè:

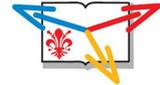
1. fornitura di siti Web e Web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
2. fornitura di software e relativo aggiornamento;
3. fornitura di immagini, testi (e-book) e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
4. fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte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

In base alle indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 36/E/2010, anche i servizi prestati da eBay<sup>4</sup> rientrano tra i servizi elettronici.

---

<sup>4</sup> “eBay è una piattaforma (marketplace) che offre ai propri utenti la possibilità di vendere e comprare oggetti sia nuovi che usati, in qualsiasi momento, da qualunque postazione Internet e con diverse modalità, incluse le vendite a prezzo fisso e a prezzo dinamico, comunemente definite come “aste online”. Cfr. Wikipedia.org





Non costituiscono prestazioni di commercio elettronico “diretto”, in base al disposto dell’art. 12, Regolamento Comunitario n. 1777/2005:

- i servizi di radiodiffusione e di televisione ai sensi dell’articolo 9, paragrafo 2, lettera e), undicesimo trattino, della direttiva 77/388/CEE;
- i servizi di telecomunicazione ai sensi dell’articolo 9, paragrafo 2, lettera e), decimo trattino, della direttiva 77/388/CEE;
- le cessioni dei beni e le prestazioni dei seguenti servizi:
  - o beni per i quali l’ordine o la sua elaborazione avvengono elettronicamente;
  - o CD-ROM, dischetti e supporti fisici analoghi;
  - o materiale stampato (libri, bollettini, giornali e riviste);
  - o CD e audiocassette;
  - o videocassette e DVD;
  - o giochi su CD-ROM;
  - o servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica;
  - o servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica;
  - o servizi di riparazione materiale offline delle apparecchiature informatiche;
  - o servizi di conservazione dei dati offline;
  - o servizi pubblicitari (ad esempio in giornali, su manifesti e in televisione);
  - o servizi di helpdesk telefonico;
  - o servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza;
  - o servizi tradizionali di vendita all’asta che dipendono dal diretto intervento dell’uomo, indipendentemente dalle modalità di offerta;
  - o servizi telefonici con una componente video (servizi di videofonia);
  - o accesso a Internet e al World Wide Web;
  - o servizi telefonici forniti attraverso Internet.

L’Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 199/E/2008 ha precisato che il servizio di prenotazione alberghiera attraverso il sito Web di una società, non è ricompreso nell’ambito del commercio elettronico (l’uso della rete internet è considerato alla stregua del telefono o del fax).





## BIBLIOGRAFIA

### Normativa

Regolamento (CE) n. 1777/2005

Direttiva CE n. 38/2002

### Prassi

C.M. n. 36/E/2010

R.M. n. 1999/E/2008

### Dottrina

Capuano P., *La disciplina fiscale del commercio elettronico*, 2009, Misterfisco

Chaudhury A. & Kuilboer J.P., *Business and e-Commerce Infrastructure*, 2002, McGraw-Hill

Dragonetti A., Sfondrini A., Piacentini V., *Manuale di fiscalità internazionale*, 2010, IPSOA

Rolle G., *Profili fiscali dell'e-commerce*, 2004, Centro Universitario per il Commercio Europeo ed Estero

Santacroce B., Ficola S., *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, 2010, Maggioli Editore

Seybold P., *Customers.com*, 2001, Crown Business Books (Random House)

## SITOGRAFIA

[www.misterfisco.it](http://www.misterfisco.it)

[www.simonelliassociati.it](http://www.simonelliassociati.it)

[www.lalentesulfisco.it](http://www.lalentesulfisco.it)

[www.professionisti.it](http://www.professionisti.it)

[www.sitidisuccesso.com](http://www.sitidisuccesso.com)

[www.unioneconsulenti.it](http://www.unioneconsulenti.it)

[www.itaseinaudi.it](http://www.itaseinaudi.it)

[www.iab.blogosfere.it](http://www.iab.blogosfere.it)

[www.osservatori.net](http://www.osservatori.net)





## **2. Adempimenti inizio attività**

*di Federica Feci*

### **2.1. Adempimenti Agenzia Entrate**

#### **2.1.1. Modello Inizio Attività**

Per avviare un'attività di e-commerce è necessario procedere – innanzitutto - all'apertura della posizione presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate mediante modello AA7/AA9 – entro 30 giorni dall'inizio effettivo dell'attività, tramite invio telematico Entratel da soggetti abilitati o mediante Comunicazione Unica (ComUnica).

Di seguito una raccolta di codici attività utilizzabili per le attività on-line:

47.91.10 Commercio al dettaglio di qualsiasi tipo di prodotti effettuato via internet

58.12.02 Pubblicazione di mailing list

58.21.00 Edizione di giochi per computer

58.29.00 Edizione di altri software a pacchetto (esclusi giochi per computer)

62.01.00 Produzione di software non connesso all'edizione

62.02.00 Consulenza nel settore delle tecnologie dell'informatica

62.03.00 Gestione di strutture e apparecchiature informatiche hardware – housing (esclusa la riparazione)

62.09.01 Configurazione di personal computer

62.09.09 Altre attività dei servizi connessi alle tecnologie dell'informatica nca

63.11.20 Gestione database (attività delle banche dati)

63.11.30 Hosting e fornitura di servizi applicativi (ASP)

63.12.00 Portali Web

63.99.00 Altre attività dei servizi di informazione nca

73.11.01 Ideazione di campagne pubblicitarie

73.11.02 Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari

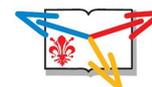
73.20.00 Ricerche di mercato e sondaggi di opinione

74.10.21 Attività dei disegnatori grafici di pagine Web

74.90.99 Altre attività professionali nca

95.11.00 Riparazione e manutenzione di computer e periferiche





Il modello AA7/AA9 contiene lo specifico riquadro «ATTIVITÀ DI COMMERCIO ELETTRONICO» da compilare per il soggetto che esercita attività di commercio elettronico.

All'interno dello stesso, vanno riportati i seguenti dati:

1. Indirizzo del sito Web: se si utilizza la rete Internet per effettuare transazioni per via elettronica, nell'ambito della commercializzazione di beni e servizi, distribuzione di contenuti digitali, effettuazione di operazioni finanziarie e di borsa, appalti pubblici e ogni altra procedura di tipo commerciale, indicare l'indirizzo del sito Web.

Barrare la casella “PROPRIO” nel caso in cui si sia titolari di un sito Web autonomo.

Barrare la casella “OSPITANTE” nel caso in cui ci si serva di un sito di terzi.

2. Internet Service Provider: indicare il soggetto che fornisce accesso e spazio sulla rete Internet.

L'ulteriore casella “Cessazione attività di Commercio Elettronico” dovrà essere selezionata quando il contribuente cesserà l'attività di e-commerce continuando comunque ad esercitare attività rilevati ai fini IVA.

### 2.1.2. Archivio VIES

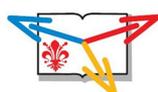
L'art. 35 D.P.R. n. 633/72, come modificato dall'art. 27, D.L. n. 78/2010) prevede un'ulteriore adempimento per i soggetti passivi IVA che intendono porre in essere cessioni e acquisti di beni e di servizi in ambito comunitario, i quali devono essere preventivamente autorizzati dall'Agenzia delle Entrate a porre in essere tali operazioni.

L'autorizzazione si concretizza con l'inserimento del soggetto autorizzato nell'archivio VIES.

VIES è un archivio informatico - consultabile tramite internet - che consente di verificare se il soggetto, identificato da un numero di partita IVA rilasciato dall'Italia o da uno Stato membro, è abilitato ad effettuare operazioni intracomunitarie.

Per i soggetti che iniziano l'attività - e che sono quindi tenuti alla presentazione dei modelli AA7 (soggetti diversi dalle persone fisiche) o AA9 (imprese individuali o lavoratori autonomi) - è sufficiente indicare nel quadro I “operazioni intracomunitarie” l'ammontare presunto di tali operazioni.

Per i soggetti già in possesso di partita IVA, la dichiarazione/riciesta va redatta in carta libera e presentata a un ufficio dell'Agenzia delle Entrate unitamente a copia fotostatica non autenticata di un documento di identità dell'istante stesso.





L'autorizzazione si intende accordata decorsi 30 giorni dalla presentazione della domanda; si tratta di un sistema basato sul "silenzio assenso" - diversamente entro i 30 giorni viene emanato da parte dell'Agenzia il provvedimento di diniego dell'autorizzazione.

Durante i 30 giorni successivi alla data di presentazione della domanda non si possono porre in essere operazioni intracomunitarie.

L'Agenzia verifica la sussistenza dei requisiti entro sei mesi dalla ricezione della domanda, e successivamente all'autorizzazione, effettua verifiche periodiche. L'autorizzazione potrà essere revocata in qualsiasi momento.

Con provvedimento n. 188376/2010 l'Agenzia delle Entrate ha previsto l'inclusione automatica nell'archivio VIES per i soggetti che hanno presentato gli elenchi Intrastat per le annualità 2009 o 2010 ed hanno regolarmente presentato la Dichiarazione IVA 2010 (a.i. 2009).

Secondo l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 39/2011) eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell'Archivio VIES (o escluso a seguito di diniego o revoca) devono ritenersi assoggettate ad imposizione in Italia, e saranno sanzionate ai sensi dell'art. 6 D.Lgs n. 471/1997, qualora l'operazione sia stata invece assoggettata al regime fiscale IVA proprio della cessione/prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo.

## **2.2. Adempimenti Registro imprese**

E' necessario provvedere all'apertura della posizione presso il Registro Imprese mediante Comunicazione Unica (ComUnica) con Modello I1 (imprese individuali) o S2 (società) - entro 30 giorni dall'inizio dell'attività - ; solo successivamente alla presentazione del Mod. Com6Bis (si veda capitolo 2, paragrafo 2.4.) si procede con l'attivazione della posizione mediante presentazione del Mod. I2 (impresa individuale) o S5 (società).

Al momento dell'iscrizione è consigliabile valutare la possibilità di iscrivere l'impresa individuale con qualifica di "piccolo imprenditore" al fine di poter usufruire della riduzione sul diritto annuale di iscrizione alla CCIAA di competenza.

L'art. 2083 del Codice Civile definisce "piccolo imprenditore" colui che esercita un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.





Pertanto, è piccolo imprenditore colui che esercita, in modo abituale, un'attività organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi, in cui il lavoro proprio e dei componenti della famiglia che collaborano nell'attività è preponderante sul capitale investito e sugli altri fattori produttivi, compreso il lavoro prestato da terzi.

### **2.3. Adempimenti Inps ed Inail**

Apertura della posizione INPS mediante Comunicazione Unica (ComUnica) con compilazione del quadro AC, contenuto all'interno della predetta Comunicazione Unica.

Invece, all'assicurazione INAIL sono tenuti solo i datori di lavoro che occupano lavoratori dipendenti e lavoratori parasubordinati nelle attività che la legge individua come rischiose. Gli artigiani ed i lavoratori autonomi dell'agricoltura sono tenuti ad assicurare anche se stessi.

### **2.4. Adempimenti comunali**

Quando il commercio elettronico è rivolto nei confronti del consumatore finale, esso è assimilato al commercio al dettaglio. In particolare si applicano le disposizioni previste per la “vendita per corrispondenza o tramite televisione o altri sistemi di comunicazione” ex D.Lgs. n. 114/1998 come modificato ed integrato dal D.Lgs. n. 59/2010.

In base al disposto dell'art. 68 D.Lgs. n. 59/2010, è necessario provvedere, prima dell'avvio dell'attività, alla presentazione al Comune nell'ambito del quale è stabilita la propria sede legale del Modello di comunicazione denominato CF6Bis – *Commercio elettronico* tramite SCIA - Segnalazione Certificata di Inizio Attività - ad efficacia immediata (contenente l'indicazione del settore merceologico scelto e l'attestazione del possesso dei requisiti morali e professionali).

Il Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato ha comunque chiarito che in caso di esercizio congiunto di commercio all'ingrosso e al dettaglio per via elettronica l'operatore ha facoltà di utilizzare un solo sito, ma è tenuto a destinare aree del sito distinte per l'attività all'ingrosso e al dettaglio. In tal modo, infatti, il potenziale acquirente è messo in condizione di individuare chiaramente le zone del sito destinate alle due tipologie di attività<sup>5</sup>.

Abbiamo detto che il modello da inviare al Comune deve contenere l'attestazione dei requisiti morali e professionali necessari ai fini dello svolgimento dell'attività.

---

<sup>5</sup> Cfr. Circolare 1 giugno 2000, n. 3487/C – Disciplina della vendita di beni tramite mezzo elettronico. Commercio elettronico.





Non possono esercitare l'attività commerciale di vendita e di somministrazione:

- coloro che sono stati dichiarati delinquenti abituali, professionali o per tendenza, salvo che abbiano ottenuto la riabilitazione;
- coloro che hanno riportato una condanna, con sentenza passata in giudicato, per delitto non colposo, per il quale è prevista una pena detentiva non inferiore nel minimo a tre anni, sempre che sia stata applicata, in concreto, una pena superiore al minimo edittale;
- coloro che hanno riportato, con sentenza passata in giudicato, una condanna a pena detentiva per uno dei delitti di cui al libro II, Titolo VIII, capo II del codice penale, ovvero per ricettazione, riciclaggio, insolvenza fraudolenta, bancarotta fraudolenta, usura, rapina, delitti contro la persona commessi con violenza, estorsione;
- coloro che hanno riportato, con sentenza passata in giudicato, una condanna per reati contro l'igiene e la sanità pubblica, compresi i delitti di cui al libro II, Titolo VI, capo II del codice penale;
- coloro che hanno riportato, con sentenza passata in giudicato, due o più condanne, nel quinquennio precedente all'inizio dell'esercizio dell'attività, per delitti di frode nella preparazione e nel commercio degli alimenti previsti da leggi speciali;
- coloro che sono sottoposti a una delle misure di prevenzione di cui alla legge 27 dicembre 1956, n. 1423, o nei cui confronti sia stata applicata una delle misure previste dalla legge 31 maggio 1965, n. 575, ovvero a misure di sicurezza non detentive.

Per quanto attinente al settore del commercio alimentare e l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, l'art. 71 D.Lgs n. 59/2010 prevede dei requisiti professionali.

Nello specifico tale attività può essere esercitata da chi è in possesso di uno dei seguenti requisiti professionali:

- avere frequentato con esito positivo un corso professionale per il commercio, la preparazione o la somministrazione degli alimenti, istituito o riconosciuto dalle regioni o dalle province autonome di Trento e di Bolzano;
- avere prestato la propria opera, per almeno due anni, anche non continuativi, nel quinquennio precedente, presso imprese esercenti l'attività nel settore alimentare o nel settore della somministrazione di alimenti e bevande, in qualità di dipendente





qualificato, addetto alla vendita o all'amministrazione o alla preparazione degli alimenti, o in qualità di socio lavoratore o, se trattasi di coniuge, parente o affine, entro il terzo grado, dell'imprenditore in qualità di coadiutore familiare, comprovata dalla iscrizione all'Istituto nazionale per la previdenza sociale;

- essere in possesso di un diploma di scuola secondaria superiore o di laurea, anche triennale, o di altra scuola ad indirizzo professionale, almeno triennale, purché nel corso di studi siano previste materie attinenti al commercio, alla preparazione o alla somministrazione degli alimenti.

Si consiglia, comunque, di contattare il SUAP (Sportello Unico Attività Produttive) del Comune di interesse al fine di conoscere se fossero previsti specifici ed ulteriori requisiti e/o adempimenti rispetto a quanto previsto dal D. Lgs. n. 114/1998 e dal D. Lgs. n. 59/2010.

## **2.5. Adempimenti amministrativi**

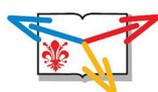
### **2.5.1. Indicazioni obbligatorie all'interno del *sito Web***

L'articolo 35 - comma 1 - del D.P.R. n. 633/72 sancisce che i soggetti in possesso di partita IVA devono pubblicare sulla home page del proprio *sito Web* il relativo codice di partita IVA. L'omessa indicazione costituisce una violazione della legge tributaria ed è punita con una sanzione amministrativa che può variare da euro 258,23 a euro 2.065,83.

Inoltre, in data 14 luglio 2009 è stata pubblicata sul Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 161, la Legge comunitaria n. 88/09 - che recepisce alcuni obblighi comunitari.

Con l'art. 42 sono state introdotte alcune modifiche agli articoli 2250 e 2630 del codice civile, come di seguito:

- l'obbligo per le società di capitali di inserire determinate informazioni legali (sede, numero di iscrizione e ufficio del Registro delle imprese, ecc.) oltre che negli atti e nella corrispondenza, anche sul proprio sito Web;
- l'erogazione, in caso di inadempimento, delle sanzioni amministrative stabilite all'articolo 2630 del codice civile per l'omessa o ritardata pubblicazione di atti al registro delle imprese, (da un minimo di euro 103,00 ad un massimo di euro 1.032,00) da applicare, di regola, per ciascun componente dell'organo di amministrazione.





Quindi attualmente l'art. 2250 c.c. recita: *“Negli atti e nella corrispondenza delle società soggette all’obbligo dell’iscrizione nel registro delle imprese devono essere indicati la sede della società e l’ufficio del registro delle imprese presso il quale questa è iscritta e il numero d’iscrizione. Il capitale delle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata deve essere negli atti e nella corrispondenza indicato secondo la somma effettivamente versata e quale risulta esistente dall’ultimo bilancio. Dopo lo scioglimento delle società previste dal primo comma deve essere espressamente indicato negli atti e nella corrispondenza che la società è in liquidazione. Negli atti e nella corrispondenza delle società per azioni ed a responsabilità limitata deve essere indicato se queste hanno un unico socio. Gli atti delle società costituite secondo uno dei tipi regolati nei capi V, VI e VII del presente titolo, per i quali è obbligatoria l’iscrizione o il deposito, possono essere altresì pubblicati in apposita sezione del registro delle imprese in altra lingua ufficiale delle Comunità europee, con traduzione giurata di un esperto. In caso di discordanza con gli atti pubblicati in lingua italiana, quelli pubblicati in altra lingua ai sensi del quinto comma non possono essere opposti ai terzi, ma questi possono avvalersene, salvo che la società dimostri che essi erano a conoscenza della loro versione in lingua italiana. Le società di cui al quinto comma che dispongono di uno spazio elettronico destinato alla comunicazione collegato ad una rete telematica ad accesso pubblico forniscono, attraverso tale mezzo, tutte le informazioni di cui al primo, secondo, terzo e quarto comma.”*

## 2.5.2. Documentazione obbligatoria di attestazione della vendita

### 2.5.2.1. Commercio indiretto

Il commercio elettronico indiretto è assimilato, ai fini della disciplina IVA, al commercio per corrispondenza. Per tali fattispecie non è obbligatoria l’emissione della fattura, a meno che non sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell’operazione, come disposto dall’art. 22, comma 1, n. 1) . D.P.R.n. 633/1972 <sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Si riporta l’estratto dell’articolo: *«L’emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell’operazione: 1) per le cessioni di beni effettuate [...] per corrispondenza [...]»*. Tale disposizione, peraltro, non va intesa nel senso che al venditore sia preclusa la facoltà di emettere fattura di propria iniziativa, in quanto se il legislatore avesse inteso escludere in modo tassativo tale facoltà, lo avrebbe detto espressamente (così Ris. 20 gennaio 1994, n. VI-12-2615).





Se la consegna o spedizione della merce risulta da documento di trasporto (DDT) può essere emessa fattura differita entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione, a norma dell'art. 21, c. 4 D.P.R. n. 633/1972 <sup>7</sup>.

Le operazioni di e-commerce, inoltre, non sono soggette all'obbligo di certificazione fiscale (mediante scontrino o ricevuta) ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. oo) D.P.R. 696/1996 <sup>8</sup>.

Sussiste in ogni caso l'obbligo di annotazione delle operazioni nei registri IVA (registro dei corrispettivi e/o registro delle fatture emesse).

Se è istituito il registro dei corrispettivi (art. 24 del D.P.R. 633/1972), vi andrà annotato l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni effettuate. L'istituzione di tale registro è una facoltà prevista per i commercianti al minuto e per gli altri soggetti ad essi assimilati (es. chi effettua vendite per corrispondenza) quale alternativa al registro delle fatture emesse.

Per approfondimenti si veda il capitolo 3, paragrafo 3.3.1. del presente testo.

#### 2.5.2.2. Commercio elettronico diretto

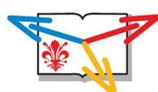
Le transazioni relative al commercio elettronico diretto non godono dell'esonero dall'obbligo di emissione della fattura previsto dall'art. 22 D.P.R. n. 633/1972, nonostante quanto previsto dall'art. 101 della Legge 21 novembre 2000, n. 342.

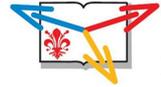
Tale disposizione prevedeva l'emanazione di appositi regolamenti per semplificare gli adempimenti contabili e formali compresi quelli relativi all'effettuazione di transazioni di commercio elettronico. Tra le semplificazioni della Legge n. 342 del 2000 vi era anche la «non obbligatorietà dell'emissione della fattura in presenza di idonea documentazione». Quanto previsto dall'art. 101, comma 2, della Legge n. 342/2000, si inserisce nell'insieme delle semplificazioni previste dall'art. 3, comma 136 della Legge n. 662/1996, che si proponeva di semplificare le procedure di attuazione delle norme tributarie tenendo conto «dell'adozione di nuove tecnologie per il trattamento e la conservazione delle informazioni». La prevista semplificazione, tuttavia, non è stata attuata, in quanto non sono stati emanati i relativi regolamenti; sussiste quindi l'obbligo di emissione della fattura per la certificazione dei corrispettivi relativi alle operazioni di commercio elettronico diretto.

---

<sup>7</sup> Il documento di trasporto (DDT) deve indicare: 1) data e numero; 2) generalità del cedente con tutti i dati richiesti dalla fattura, tra cui la partita IVA; 3) generalità del cessionario; 4) eventuali imprese terze che eseguono il trasporto; 5) natura, qualità e quantità dei beni ceduti.

<sup>8</sup> Si riporta l'estratto dell'articolo: «*Non sono soggette all'obbligo di certificazione... [scontrino o ricevuta fiscale]: oo) le cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, limitatamente a dette cessioni*».





Tale orientamento era stato confermato in passato anche dalla Risoluzione ministeriale n. 274/2008 ed è stato recentemente confermato anche dalla Direzione Regionale Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, in sede di risposta ad un'istanza di interpello (prot. 39586 del 21/4/2011).





## BIBLIOGRAFIA

### **Normativa**

L. n. 662/1996  
L. n. 342/2000  
D.P.R. n. 633/1972  
D.L. n. 78/2010  
D.Lgs. n. 471/1997  
D.Lgs. n. 114/1998  
D.Lgs. n. 59/2010  
D.P.R. n.696/1996  
Legge CE n. 88/2009

### **Prassi**

C.M. n. 39/E/2011  
R.M. n. 274/2008

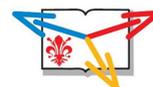
### **Dottrina**

Capuano P., *La disciplina fiscale del commercio elettronico*, 2009, Misterfisco  
Dragonetti A., Sfondrini A., Piacentini V., *Manuale di fiscalità internazionale*, 2010, IPSOA  
Monfredini P.S., *Profili dell'imposizione diretta ed indiretta*, 2001  
Rolle G., *Profili fiscali dell'e-commerce*, 2004, Centro Universitario per il Commercio Europeo ed Estero  
Santacroce B., Ficola S., *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, 2010, Maggioli Editore

## SITOGRAFIA

[www.misterfisco.it](http://www.misterfisco.it)  
[www.simonelliassociati.it](http://www.simonelliassociati.it)  
[www.lalentesulfisco.it](http://www.lalentesulfisco.it)  
[www.professionisti.it](http://www.professionisti.it)  
[www.sitidisuccesso.com](http://www.sitidisuccesso.com)  
[www.unioneconsulenti.it](http://www.unioneconsulenti.it)  
[www.itaseinaudi.it](http://www.itaseinaudi.it)





### 3. Fiscalità Indiretta: il trattamento ai fini IVA nel commercio elettronico

di Tommaso Ridi

#### 3.1. Premessa

L'importanza che il commercio elettronico ha recentemente assunto<sup>9</sup> ed il continuo mutamento che questo rileva ogni anno circa le tipologie di transazione ed il tipo di bene/servizio offerto ha determinato una crescente attenzione da parte del legislatore fiscale, sia in materia di imposte dirette che indirette. A livello Comunitario, in riferimento al trattamento IVA, gli obiettivi principali sono rinvenibili nell'applicazione dei seguenti principi<sup>10</sup>:

- *neutralità ed equità*: ovvero, a parità di transazione eseguita, non penalizzare gli operatori appartenenti a diversi Paesi in virtù di differenti trattamenti fiscali (ad esempio, doppie imposizioni). Inoltre, la neutralità deve riguardare anche il confronto fra commercio di tipo tradizionale ed e-commerce;
- *efficienza e flessibilità*: cioè, il tentativo da parte dell'Amministrazione Finanziaria di cogliere i mutamenti derivanti dallo sviluppo dell'e-commerce e fornire pronte risposte senza lasciare vuoti normativi;
- *certezza*: pronta informazione della normativa a tutti gli operatori del mercato interessati.

Alla base di questa attenzione verso la fiscalità indiretta nel commercio elettronico risiede la consapevolezza che le entrate IVA determinano un'ingente risorsa per l'intera Comunità Europea.

Le maggiori criticità sembrerebbero manifestarsi nell'ambito del *commercio elettronico diretto*, in cui ogni operazione è considerata una prestazione di servizi. La conseguenza di questa assimilazione determina effetti sia in relazione al presupposto impositivo della *territorialità* che al *momento impositivo*. Infatti, i dubbi interpretativi sono stati recentemente oggetto della Circolare n.27/2011 dell'Agenzia delle Entrate in cui si è proceduto allo studio della nuova disciplina della territorialità nelle prestazioni di servizi determinatasi per effetto della Direttiva 2008/8/CE e del Regolamento 282/2011.

---

<sup>9</sup> Basti pensare che nel 2010 il 60% dei cittadini dell'UE utilizzano internet ed il 60% di questi effettuano acquisti/cessioni di beni/servizi on-line. Fonte: COM Cee 695/2010

<sup>10</sup> Conferenza interministeriale OCSE, Ottawa, 1998.





## 3.2. I presupposti impositivi IVA nel commercio elettronico

### 3.2.1. Presupposto soggettivo ed oggettivo

Nell'ambito del commercio elettronico, risulta di prioritaria importanza individuare i presupposti impositivi IVA in conseguenza alla loro variazione rispetto alle operazioni compiute secondo i tradizionali canali di vendita. Il *presupposto oggettivo*, artt. 2 e 3 D.P.R. 633/72, si verifica ogniqualvolta si è in presenza di una *cessione di beni* o una *prestazione di servizi*. Nell'ambito del commercio elettronico indiretto siamo sicuramente in presenza di una cessione di beni in quanto, seppur l'ordine ed il pagamento avvengono on-line, la consegna del bene avviene fisicamente attraverso vettore o altri canali postali. Per quanto riguarda il commercio elettronico diretto, invece, anche la consegna avviene tramite internet; questa fattispecie determina, da un punto di vista fiscale, l'assimilazione di tali operazioni a prestazioni di servizi. L'implicazione di una corretta individuazione del requisito oggettivo risulta importante soprattutto in relazione al momento impositivo ai fini IVA che, come noto, varia a seconda che si tratti di cessioni di beni o prestazioni di servizi. Inoltre, la corretta individuazione della fattispecie può avere risvolti anche circa l'aliquota IVA applicabile; si pensi al caso dell'editoria, in cui se si considerasse l'operazione di vendita on-line come una cessione di beni si dovrebbe applicare l'aliquota del 4%, mentre essendo considerata come una prestazione di servizi si è tenuti all'applicazione dell'IVA al 21%<sup>11</sup>. Un simile approccio, ad opinione dello scrivente, potrebbe non essere coerente con l'applicazione del principio di neutralità ed equità, in quanto chi si trova ad operare nel commercio editoriale on line, risulta penalizzato rispetto ai concorrenti che operano secondo i tradizionali canali di vendita.

Gli artt. 4 e 5 D.P.R. 633/72 verificano il *requisito soggettivo* ogniqualvolta l'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi è svolta nell'ambito di un'attività di impresa o nell'esercizio di arte e professione. Per quanto riguarda l'individuazione di questo presupposto, non emergono particolari specificità da attribuirsi al fatto che si operi tramite internet. Risulta estremamente attuale una problematica che si è verificata in maniera particolare nell'ambito del commercio elettronico, ovvero la determinazione dell'*abitudine*

---

<sup>11</sup> Sul tema, si veda la R. M. n. 186/2003 in cui l'Agenzia delle Entrate considera il download o la consultazione di una pubblicazione on line non come cessione di beni, ma come un *servizio* che permette di accedere al sito all'interno del quale fruire del bene medesimo.





dell'esercizio d'impresa o di arte e professione. Soprattutto attraverso piattaforme quali eBay, infatti, gli utenti iscritti possono operare come venditori occasionali o professionali; in un caso l'operatore agisce come privato e nell'altro agisce nell'ambito di un'attività, con tutte le conseguenze in termini di adempimenti conseguenti all'apertura della partita IVA (tenuta dei libri obbligatori, liquidazione periodica dell'imposta, assoggettamento a tassazione del reddito d'impresa, ecc.). La Guardia di Finanza, al fine di accertare la presenza del presupposto soggettivo (sia ai fini delle imposte dirette che indirette), sta elaborando i dati di tutti coloro a cui "eBay, nel periodo fra 2004 e 2007, ha emesso fatture per importi annui superiori ad Euro 1.000,00 e che nel medesimo periodo hanno venduto 5 o più oggetti nel corso di un anno"<sup>12</sup>. Viste queste richieste, si può supporre che tali requisiti siano sufficienti (o comunque indicativi) ai fini dell'individuazione dell'abitudine dell'esercizio di impresa, arte e professione e quindi del presupposto soggettivo IVA.

### 3.2.2. Presupposto territoriale

Un'operazione è soggetta ad IVA quando, oltre al presupposto oggettivo e soggettivo, sussiste anche il *presupposto territoriale*, il quale viene verificato secondo criteri differenti a seconda che si tratti di *cessione di beni* o *prestazione di servizi*.

Nell'ambito del commercio elettronico indiretto, per quanto riguarda le *cessioni di beni*, l'art. 7-bis D.P.R. 633/72 considera tali operazioni "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".

La verifica della territorialità per le *prestazioni di servizi* (quindi, di tutte le operazioni di commercio elettronico diretto) risulta, invece, più articolata anche alla luce del D.Lgs. n. 18 del 11 febbraio 2010, con cui sono state recepite nel nostro ordinamento, a decorrere dal 1° Gennaio 2010, le norme contenute nella Direttiva 2008/8/CE che modificano i criteri per stabilire il luogo in cui si considerano rese le prestazioni in ambito comunitario. In via di principio, la normativa IVA è finalizzata a fare in modo che l'imposta sia attribuita allo Stato in cui avviene il consumo del servizio. Peraltro, nell'ottica di garantire neutralità

---

<sup>12</sup> Cfr. FiscoOggi, Rivista Telematica, 11 Febbraio 2009, <http://www.fiscooggi.it>; ItaliaOggi, Quotidiano Economico, Giuridico e Politico, 14 Marzo 2011, pag. 3;





relativamente al trattamento IVA nell'ambito degli Stati membri, a conferma di quanto stabilito in occasione della conferenza di Ottawa del 1998, quando un'operazione è imponibile nel luogo di consumo, verrà applicata l'aliquota del paese in cui avviene il consumo stesso, a prescindere dal luogo di stabilimento del soggetto passivo che effettua l'operazione<sup>13</sup>. Per verificare il requisito della territorialità dell'operazione e, quindi, l'imponibilità IVA, gli operatori devono prima di tutto distinguere i loro committenti fra *soggetti passivi d'imposta e privati*. Nel B2B, si ha il presupposto territoriale ex art. 7-ter D.P.R. 633/72 quando le prestazioni sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; nel caso in cui il committente sia non residente, invece, l'operazione non soddisfa la territorialità ed è da ritenersi fuori campo applicazione IVA. Nel B2C, si ha territorialità quando la prestazione è resa a committenti privati da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato<sup>14</sup>. L'unico caso in cui si ha un'eccezione a questo principio, riguarda il B2C in cui il committente sia un privato extracomunitario; in questo caso, l'art. 7-septies D.P.R. 633/72 deroga all'art. 7-ter comma 1 lettera b D.P.R. 633/72, suddividendo le prestazioni di servizi in *generiche* (territorialmente rilevante in Italia, cioè nel Paese del prestatore) e *specifiche* (fuori campo applicazione IVA). Quindi, per determinare la territorialità di un'operazione di commercio elettronico diretto, il prestatore sarà tenuto a considerare sia la *tipologia del servizio*, sia la *natura del committente* (soggetto passivo o privato cittadino). In definitiva, le operazioni che hanno rilevanza territoriale in Italia sono:

- nel B2B, i servizi resi a committenti nazionali da parte di soggetti UE o extra UE;
- nel B2C, i servizi resi a committenti UE o extra UE<sup>15</sup> da parte di prestatori nazionali.

### 3.2.3. Momento impositivo

L'art. 6 del D.P.R. 633/72 individua il *momento impositivo*, ovvero il momento in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate e quindi imponibili ai fini IVA. Così come abbiamo visto nella trattazione del presupposto territoriale, anche in questo

---

<sup>13</sup> La neutralità delle operazioni ai fini IVA, soprattutto nell'ambito di attività di prestazione di servizi a distanza (quindi in maniera particolare nell'ambito del commercio elettronico diretto), sembrerebbe finalizzato a limitare comportamenti tesi ad ottenere benefici fiscali in relazione al semplice fatto di scegliere di stabilirsi in un paese piuttosto che un altro. Sul tema, si veda Dragonetti A., Sfondrini A., Piacentini V., *Manuale di fiscalità internazionale*, 2010, Ipsa.

<sup>14</sup> Per approfondimenti circa la stabile organizzazione ed i riflessi in termini di Imposta sul Valore Aggiunto si veda il capitolo 4, paragrafo 4.2. del presente testo.

<sup>15</sup> Ad eccezione delle prestazioni indicate nell'art. 7-septies D.P.R. 633/72, per cui la prestazione non è considerata effettuata nel territorio dello Stato.





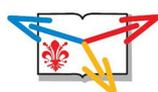
caso la normativa compie una distinzione fra cessione di beni e prestazione di servizi. La determinazione del momento impositivo, se applicata alle operazioni di commercio elettronico, può determinare qualche incertezza, a causa della stessa modalità attraverso la quale si realizzano le operazioni di commercio elettronico. Solitamente, nelle operazioni di commercio elettronico indiretto, il cliente effettua l'ordine sul sito internet e nello stesso momento paga tramite carta di credito direttamente alla banca indicata dal venditore la quale, al netto delle commissioni lei spettanti, effettua l'accredito sul conto corrente del venditore e ne trasmette l'ordine. Una volta ricevuto l'ordine, il venditore si occuperà di inviare fisicamente la merce acquistata all'acquirente, usualmente tramite corriere o per posta. Se la cessione riguarda beni mobili, l'operazione diviene imponibile nel momento della consegna o spedizione dei beni; se si tratta di beni immobili, il momento impositivo si determina nel momento della stipula dell'atto di compravendita.

Le operazioni di commercio elettronico diretto seguono lo stesso iter sopra descritto, con l'unica sostanziale differenza che non vi è nessuna consegna fisica del bene e che, fiscalmente, l'operazione è assimilata ad una prestazione di servizi con riflessi anche nella determinazione del momento impositivo IVA. In questo caso, infatti l'art. 6 del D.P.R. 633/72 individua il momento impositivo con la data in cui il corrispettivo viene pagato o nel momento in cui la fattura viene emessa se anteriormente al pagamento<sup>16</sup>.

Il comma 4 dell'art. 6 D.P.R. 633/72 recita che “se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento”. Nella pratica dell'attività del commercio elettronico, alla luce delle modalità operative sopra descritte con cui avvengono gli ordini, possiamo affermare che abitualmente il momento impositivo IVA si verifica, sia nel commercio elettronico diretto che indiretto, nel pagamento tramite internet

---

<sup>16</sup> La legge comunitaria 2010 approvata il 30/11/11 che recepisce anche la Direttiva n. 2008/117/CE, alla data odierna in corso di pubblicazione sulla G.U., comporta rilevanti novità in termini di fatturazione (e quindi di *momento impositivo*) per le prestazioni di servizi generiche scambiate con soggetti passivi non stabiliti in Italia. Il “nuovo” momento impositivo e, quindi, il limite entro cui si dovrà procedere ad emettere fattura sarà coincidente con la data di *ultimazione del servizio* o di *maturazione del corrispettivo* (se si tratta di servizi continuativi). Anche per l'autofattura nel caso di acquisto di servizi da parte di prestatori extracomunitari, i committenti nazionali dovranno emettere autofattura nei termini sopra riportati. Nel caso, invece, di acquisto del servizio da un prestatore comunitario, in base all'art. 46 e 47 del D.L. 331/93, il committente nazionale potrà integrare la fattura ricevuta e procedere alla registrazione entro il mese di ricevimento del documento o, comunque, entro 15 gg dal mese di ricevimento. Si veda, Maspes P., *In cantiere le modifiche a momento di effettuazione e fatturazione dei servizi B2B* in *Corriere Tributario*, n. 18, 2011, IPSOA; Ricca F., *Prestazioni con soggetti esteri a fatturazione istantanea in ItaliaOggi* del 23 Dicembre 2011.





che il cliente compie al momento dell'ordine. Restano dubbi interpretativi circa il momento esatto da considerare a seconda dello strumento di pagamento utilizzato. Concentrando la nostra attenzione sulle transazioni avvenute nell'ambito del commercio elettronico, si rileva come il mezzo più comunemente usato sia la *carta di credito*. In questo caso, si può far riferimento alla Risoluzione Ministeriale n. 77/E del 23 aprile 2007 in materia di determinazione del reddito professionale ai fini del calcolo delle imposte dirette, nella quale il Ministero si è espresso nel senso di ritenere deducibile una spesa sostenuta nel momento in cui si utilizza la carta di credito per effettuare il pagamento. Quindi, coincidendo tale momento con quello in cui il prestatore di servizio riceve l'accredito sul conto corrente, parrebbe corretto ritenere questo come il momento impositivo anche ai fini IVA. Un simile convincimento può trovare supporto anche in relazione a quanto confermato da interpretazioni ministeriali relativamente al momento impositivo nel caso di *bonifici bancari*<sup>17</sup> (momento in cui il beneficiario riceve comunicazione dell'avvenuto accredito) e *cambiali*<sup>18</sup> (momento del rilascio del titolo di credito) avendo il fornitore la possibilità di verificare immediatamente il buon esito della transazione e quindi dell'avvenuto accredito della cifra pattuita<sup>19</sup>.

La verifica dell'esatto momento impositivo ai fini IVA risulta un tema assai dibattuto soprattutto se si considera che, una volta che se ne è accertata la manifestazione, il fornitore deve procedere ad emettere fattura, da cui poi scaturiscono gli obblighi di registrazione e di versamento dell'imposta.

### **3.3. L'IVA nel commercio elettronico indiretto**

#### **3.3.1. Assimilazione alla vendita per corrispondenza ed obblighi di fatturazione nelle cessioni in Italia**

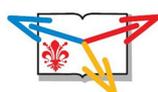
Come già analizzato in precedenza, nelle operazioni di *commercio elettronico indiretto* (off-line) la consegna del bene avviene secondo i canali tradizionali, mentre le fasi dell'ordine e del pagamento avvengono tramite internet; pertanto, il canale telematico può essere considerato come una mera forma di pubblicità per espandere i propri canali di vendita, ovvero un *canale alternativo di offerta*. Per le caratteristiche proprie di questa modalità di

---

<sup>17</sup> Cfr. R.M. 551041/89 e R.M. 134/E/94.

<sup>18</sup> Cfr. R.M. 330541/81.

<sup>19</sup> Sul tema, Bollettino tributario di informazioni del 27/05/2008, <http://www.bollettinotributario.it>; Santacroce B. e Ficola S., *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, pag. 97-99, 2010, Maggioli Editore.





vendita, il commercio elettronico indiretto è associato alla *vendita per corrispondenza*<sup>20</sup>. Nell'ambito degli scambi effettuati in Italia fra soggetti italiani, si applica la disciplina dettata dal D.P.R. 633/72 all'art. 22, comma 1, n. 1 la quale indica la non necessità di emissione della fattura, se non in seguito alla richiesta da parte del cliente (richiesta che deve essere esercitata entro il momento di effettuazione dell'operazione)<sup>21</sup>; il soggetto cedente, in base all'art. 2, lettera oo, D.P.R. 21 dicembre 696/1996, non deve neppure certificare la vendita attraverso emissione di scontrino o ricevuta fiscale. Queste semplificazioni proprie della vendita per corrispondenza consentono a chi decida di aprire un negozio on-line ed operare nell'ambito del commercio elettronico indiretto di non emettere nessun documento a fronte di una vendita a consumatori privati, essendo sufficiente l'annotazione sul registro dei corrispettivi del totale delle operazioni giornaliere ex art. 24 D.P.R. 633/72. Inutile sottolineare la grande semplificazione in termini amministrativi (emissione e registrazione documenti contabili) che può scaturire da questa disposizione<sup>22</sup>, ferma restando la possibilità da parte del venditore on-line di optare per l'emissione di fattura per ogni operazione.

Qualche dubbio interpretativo si è avuto nel caso di *resi di merce*, ovvero nei casi in cui i beni ceduti, per cui non è stato prodotto alcun documento fiscale (fattura, ricevuta fiscale), vengano restituiti al fornitore. Per risolvere tali criticità, si fa riferimento alla Risoluzione ministeriale 274 del 5 novembre 2009; in questo documento l'Agenzia delle Entrate asserisce che per recuperare l'IVA sui resi di merce nell'ambito delle attività di commercio che non comportino l'obbligo di emissione di fattura/scontrino/ricevuta fiscale, il contribuente può fornire la documentazione che ritenga più opportuna a dimostrare il credito d'imposta. In particolare, l'Agenzia delle Entrate deve accertare la vicenda della singola operazione economica affinché sia possibile ricostruire il dettaglio dell'operazione di vendita (identificazione del titolo di acquisto originario) oggetto di successiva rettifica. L'identificazione analitica richiesta dall'Agenzia delle Entrate si realizza attraverso l'esibizione della documentazione, conservata da parte del venditore, attestante le generalità del soggetto acquirente, l'ammontare del prezzo rimborsato, il "codice" dell'articolo oggetto

---

<sup>20</sup> Cfr. Direzione Generale delle Entrate Lombardia, Nota n. 46585 del 5 giugno 2000; R.M. n. 274 del 5 novembre 2009.

<sup>21</sup> Per la determinazione di tale momento, si veda quanto analizzato nel dettaglio all'interno del paragrafo 2.3 del presente capitolo.

<sup>22</sup> Si pensi a chi effettua commercio di articoli al dettaglio in grande quantità, in cui gli acquirenti sono molteplici ed, il più delle volte, effettuano acquisti occasionali di modesto importo. Nella realtà operativa, il risparmio in termini di tempo necessario al reperimento dei dati per la fatturazione, emissione del documento e registrazione a fini contabili potrebbe risultare di rilevante entità.





di restituzione e il “codice di reso” (quest’ultimo deve essere riportato su ogni documento emesso per certificare il rimborso). E’ altresì necessario che dalle risultanze delle scritture ausiliare di magazzino, correttamente tenute, sia possibile verificare la movimentazione fisica del bene reinserito nel circuito di vendita<sup>23</sup>.

In definitiva, quindi, nel caso di cessioni effettuate in Italia da parte di un soggetto italiano nei confronti di un acquirente italiano, si avrà emissione della fattura solamente nel caso di libera scelta da parte del venditore o su espressa richiesta da parte dell’acquirente, altrimenti l’importo verrà registrato in maniera cumulativa nel registro corrispettivi, secondo le modalità dettate dall’art. 24 D.P.R. 633/72. L’operazione sarà soggetta ad IVA secondo le aliquote vigenti in Italia.

### 3.3.2. Cessioni intracomunitarie (adempimenti Intrastat) ed esportazioni

Per operazioni intracomunitarie si intendono gli acquisti e le vendite effettuate fra soggetti residenti in diversi paesi della Comunità Europea; nel caso delle vendite a distanza o per corrispondenza, casistica a cui sono assimilate tutte le cessioni effettuate attraverso il commercio elettronico indiretto, in base al d.l. n. 331 del 30 agosto 1993 (convertito nella legge n. 427 del 29 ottobre 1993), l’imposta viene applicata in via generale nel *paese di destinazione*. Il cedente che opera all’interno del commercio elettronico indiretto e compie operazioni intracomunitarie dovrà, però, porre particolare attenzione alla tipologia del soggetto acquirente (privato consumatore o soggetto passivo) ed all’ammontare delle operazioni poste in essere, al fine di stabilire quali siano le modalità di fatturazione e gli adempimenti contabili e fiscali cui sottoporsi.

A tale scopo si analizzano di seguito le diverse casistiche che si possono presentare ad un venditore italiano che ponga in essere operazioni intracomunitarie.

Le operazioni effettuate dal cedente italiano verso cessionari (non soggetti IVA) di altri Stati membri, scontano l’IVA in Italia a condizione che i beni siano spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di un altro Stato membro e che l’importo annuo delle vendite in ciascun Stato membro, nell’anno precedente e nell’anno in corso, non sia superiore ad Euro 100.000<sup>24</sup>, o al minor ammontare stabilito in ogni Stato membro di destinazione, secondo la

---

<sup>23</sup> Cfr. R.M. n. 219/E/2003.

<sup>24</sup> Il limite di Euro 100.000, in vigore dal 15 luglio 2009, è stato elevato attraverso la modifica dell’art. 41 del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, con la legge n. 7 luglio 2009.





Direttiva 2006/112/CE<sup>25</sup>. In ogni caso, si segnala che il cedente che non abbia superato il limite sopra riportato può comunque optare tramite comportamento concludente ed una successiva opzione in fase di Dichiarazione IVA per l'applicazione dell'IVA del paese di destinazione. Si rammenta che l'opzione ha durata triennale<sup>26</sup>. Nel caso in cui il cedente opti volontariamente per la tassazione nel Paese di destinazione o ne sia costretto in quanto non rispetta i requisiti sopra enunciati, questo dovrà nominare un rappresentante fiscale nello Stato membro di destinazione oppure procedere ad identificarsi direttamente<sup>27</sup>; la fattura sarà non imponibile ex art. 41 d.l. 331/93 e dovrà essere emessa dal cedente al rappresentante fiscale o, se il soggetto si è identificato direttamente, a “se stesso” con la partita IVA ottenuta nel paese della Comunità europea. Con il d.lgs. 191/2002, attraverso la modifica dell'art. 35-ter D.P.R. 633/72, è stata istituita la facoltà di nominare un rappresentante fiscale o, alternativamente, di identificarsi direttamente da parte dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato. Nella casistica ora analizzata, i soggetti cedenti dovranno predisporre i modelli Intrastat, sia ai fini fiscali che statistici.

Nel caso di cedente italiano e cessionario soggetto passivo IVA appartenente ad altro Stato membro, l'operazione è sempre non imponibile IVA ex art. 41 d.l. 331/93 e, pertanto, l'acquirente verserà l'IVA nel proprio paese. L'acquirente procederà ad emettere autofattura con l'aliquota IVA del paese di destinazione.

Passando ad analizzare le operazioni con soggetti extracomunitari, si è in presenza di importazioni od esportazioni quando i rapporti commerciali sono intrattenuti fra un soggetto residente in uno Stato membro ed un soggetto residente in un Paese extracomunitario. In queste circostanze non vi sono particolarità da attribuire al fatto che la cessione di beni avvenga attraverso il canale telematico: le operazioni risulteranno non imponibili IVA ex art. 8 D.P.R. 633/72 in quanto carenti del requisito della territorialità e, pertanto, sconteranno l'imposta nel paese di destinazione.

---

<sup>25</sup> Per il dettaglio delle soglie aggiornato a settembre 2011, si veda tabella 2 paragrafo 3.3 del presente capitolo.

<sup>26</sup> Sull'argomento, si veda Santacroce B., Ficola S., op.cit., 2010, pag. 103; Barone M., Merighi J., *Operazioni Intracomunitarie e Modelli Intrastat*, 2011, pag. 133, SEAC.

<sup>27</sup> Qualora il limite di fatturato per Stato membro venga superato in corso di anno, la fatturazione con IVA del Paese di destinazione deve essere applicata per le operazioni successive al verificarsi del superamento di detto limite.





### 3.3.3. Quadro di sintesi delle casistiche

La realtà operativa di un'azienda che intrattiene rapporti commerciali sia a livello nazionale che internazionale nell'ambito del commercio elettronico indiretto risulta assai variegata in riferimento alla normativa IVA che, come sopra evidenziato, può mutare a seconda del volume di affari che si realizza e della natura del cessionario (soggetto passivo o privato).

Si propongono di seguito alcuni schemi che possano fornire al lettore una visione d'insieme sintetica.

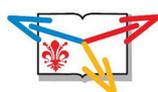
- *Commercio elettronico indiretto: operazioni in Italia, intracomunitarie ed extracomunitarie*

Tabella 1

<b>Cedente</b>	<b>Committente</b>	<b>Tassazione ai fini I.V.A.</b>
Italiano	Italiano soggetto passivo IVA	IVA italiana
Italiano	Italiano privato cittadino	IVA italiana
Italiano	Comunitario soggetto passivo IVA	Non imponibile ex art. 41 d.l. 331/93. Autofatturazione dell'acquirente e versamento dell'imposta nel proprio Paese
Italiano	Comunitario privato cittadino (importo complessivo delle cessioni inferiore ad Euro 100.000 o alla minor soglia indicata per singolo Paese)	IVA italiana
Italiano	Comunitario privato cittadino (importo complessivo delle cessioni superiore ad Euro 100.000 o alla minor soglia indicata per singolo Paese)	IVA del Paese acquirente. Il cedente italiano emette fattura al rappresentante fiscale senza IVA, il quale emetterà fattura al committente privato comunitario con aliquota IVA del Paese comunitario
Italiano	Extracomunitario soggetto passivo IVA	Non imponibile ex art. 8 D.P.R. 633/72
Italiano	Extracomunitario privato cittadino	Non imponibile ex art. 8 D.P.R. 633/72

Per l'individuazione delle soglie di cui sopra, da verificare nel caso di cessioni a soggetti privati comunitari si deve far riferimento alla tabella<sup>28</sup> che segue:

<sup>28</sup> La tabella è aggiornata a Settembre 2011 ed è tratta dal sito ufficiale della Commissione Europea. Di seguito il link:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_ec\\_annexi.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf)





- *Commercio elettronico indiretto: B2C, soglie per singolo Paese Membro aggiornate a settembre 2011*

Tabella 2

Stato membro	Soglia per singolo Paese (importo in Euro)	Stato membro	Soglia per singolo Paese (importo in Euro)
Austria	35.000,00	Lituania	36.203,00
Belgio	35.000,00	Lussemburgo	100.000,00
Bulgaria	35.791,00	Malta	35.000,00
Cipro	35.000,00	Olanda	100.000,00
Danimarca	37.557,00	Polonia	40.293,00
Estonia	35.151,00	Portogallo	35.000,00
Finlandia	35.000,00	Repubblica Ceca	46.570,00
Francia	100.000,00	Romania	28.012,00
Germania	100.000,00	Slovacchia	35.000,00
Gran Bretagna	81.843,00	Slovenia	35.000,00
Grecia	35.000,00	Spagna	35.000,00
Irlanda	35.000,00	Svezia	36.232,00
Italia	100.000,00	Ungheria	32.257,00
Lettonia	34.052,00		

### 3.4. L'IVA nel commercio elettronico diretto<sup>29</sup>

#### 3.4.1. Identificazione delle operazioni di commercio elettronico diretto

Nella definizione di commercio elettronico diretto rientrano tutte le operazioni che si svolgono interamente in modalità telematica (dalla cessione alla consegna del prodotto) attraverso la fornitura di prodotti virtuali che non si materializzano mai in qualcosa di tangibile. I servizi e i beni (software, siti web, immagini, testi, basi di dati, musica, film, ecc.) vengono, infatti, de-materializzati alla partenza dal prestatore e materializzati all'arrivo dal destinatario (tramite download).

Come stabilito dalla Direttiva n. 2002/38/CE del 7 maggio 2002<sup>30</sup>, la tassazione delle operazioni *on-line* (operazioni di commercio elettronico diretto), espressamente individuate dall'allegato L<sup>31</sup> del documento comunitario, deve avvenire tenendo presente che tali operazioni, siano esse prestazioni di servizi in senso stretto, ovvero fornitura di beni virtuali,

<sup>29</sup> Il presente capitolo è stato scritto da Lorenzo Viciani, Dottore commercialista e Revisore legale in Firenze.

<sup>30</sup> La direttiva emanata dalla Commissione Europea ha ribadito i principi stabiliti precedentemente dall'OCSE durante la conferenza interministeriale OCSE, tenutasi ad Ottawa il 7-8-9 ottobre 1998.

<sup>31</sup> L'allegato L, ora allegato II della Direttiva n. 2006/112/CE, non fornisce un elenco esaustivo dei servizi che devono intendersi quali servizi prestati tramite mezzi elettronici.





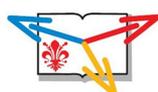
rappresentano sempre, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi. In tale elenco figurano:

- 1- fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- 2- fornitura di software e relativo aggiornamento;
- 3- fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- 4- fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politiche, culturali, artistiche, sportive, scientifiche o di intrattenimento;
- 5- fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

Questo elenco, però, risulta impreciso ed incompleto ed è per questo motivo che ha generato delle difficoltà interpretative non riuscendo a centrare lo scopo che si era prefissato la Commissione di fornire una definizione certa ed univoca di commercio elettronico diretto. Di questa difficoltà interpretativa si è reso conto il Consiglio europeo che ha ritenuto opportuno intervenire modificando l'allegato al fine di non generare indebite estensioni del concetto di commercio elettronico diretto. Nello specifico è stata aggiunta la dicitura: *"il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico ai sensi dell'art.9, paragrafo 2, lettera e), ultimo trattino"*. Da quest'ultimo intervento si può intuire quale sia la difficoltà di stabilire nella maniera esatta il servizio elettronico e quale sia stato negli anni passati il dibattito scaturito su questo tema. Sebbene queste difficoltà abbiano rallentato la definizione di servizio elettronico, ora possiamo affermare, sulla base delle attestazioni e delle discussioni che sono intervenute in sede europea successivamente all'emanazione della Direttiva del 2002, che il *"servizio prestato tramite mezzi elettronici"* è un servizio fornito attraverso internet o una rete elettronica la cui natura sia strettamente dipendente dalla tecnologia dell'informazione.

Si può affermare che:

- il servizio deve essere essenzialmente automatico e quindi l'intervento da parte dell'uomo deve essere minimo;
- il servizio non deve poter funzionare senza che sia disponibile la tecnologia dell'informazione.





Nel 2005 la Commissione ha proposto il regolamento 1777/05<sup>32</sup> basandosi proprio su questi due assunti ed ha stabilito che i “servizi prestati tramite mezzi elettronici” includano:

- in linea generale i beni digitali (come il software) le loro modifiche o i loro aggiornamenti;
- i servizi che veicolano o supportano la presenza di un’azienda o di un privato su una rete elettronica (es. sito o pagina web);
- i servizi automaticamente generati da un computer, attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi da un cliente;
- i servizi diversi da quelli espressamente menzionati nell’allegato L, che sono automatizzati e la cui fornitura dipende da internet o da una rete elettronica.

Essenzialmente, utilizzare internet o qualsiasi altra rete elettronica al fine di comunicare non comporta di per sé nessuna particolarità nell’applicazione della normativa IVA. Ad esempio, scambiarsi informazioni via e-mail durante una transazione commerciale ha la stessa valenza di scambiarsi informazioni tramite fax o telefono.

Invece, la situazione cambia radicalmente nel caso in cui la prestazione possa essere effettuata unicamente tramite internet o rete elettronica, come ad esempio, nel caso in cui un soggetto voglia consultare e ricevere informazioni da una banca dati senza che ci sia l’intervento fisico da parte del prestatore del servizio.

Tutti i servizi prestati tramite mezzi elettronici sono assoggettati all’aliquota normale dello Stato dove vengono prestati.

Un ulteriore passo in avanti in fatto di chiarezza è stato fatto dal legislatore comunitario, prima con la Direttiva 2006/112/CE del 28 Novembre, e successivamente il 15 Marzo 2011, quando con il Regolamento n. 282<sup>33</sup> ha ritenuto opportuno elencare ancora una volta le prestazioni considerate servizi prestati per via elettronica<sup>34</sup>. Con il regolamento vengono forniti ai contribuenti e alle Amministrazioni di tutti gli Stati membri una serie di criteri guida, che valgono erga omnes, in modo tale da risolvere questioni che, all’interno delle singole realtà nazionali, potrebbero essere interpretate in modo disomogeneo.

---

<sup>32</sup> Di fatto risulta essere il primo documento interpretativo a livello comunitario adottato dal Consiglio.

<sup>33</sup> Nello specifico art.7, Regolamento (CE) n. 282/2011.

<sup>34</sup> Gli elenchi non possono comunque essere considerati definitivi ed esaustivi.





La norma specifica, ancora una volta, che rientrano nell'ambito d'applicazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici quelli forniti tramite internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata.

In particolare vengono considerati tali<sup>35</sup>:

- a) la fornitura di prodotti digitale in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;
- c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito internet che operi come mercato on-line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;
- e) le offerte forfettarie di servizi Internet (Internet service packages,) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elenco accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, etc);
- f) i servizi elencati nell'allegato I<sup>36</sup>;

### 3.4.2. Regime ordinario e regime speciale

Possiamo iniziare a trattare i due diversi regimi fiscali che regolano il commercio elettronico diretto: il *regime ordinario* e il *regime speciale*.

Il *regime ordinario* prevede che tutte le transazioni effettuate fra soggetti passivi d'imposta comunitari devono essere assoggettate ad IVA e tale tassazione avviene nello Stato di residenza fiscale del committente<sup>37</sup>. Il regime ordinario viene applicato ai soggetti IVA che

---

<sup>35</sup> Barone M. Merighi J., *Operazioni intracomunitarie e modelli intrastat*, 2011, SEAC.

<sup>36</sup> Allegato della Direttiva n. 2006/112/CE.

<sup>37</sup> Si veda Santacroce B. e Ficola S., *op.cit.*, 2010, Maggioli Editore, pag. 126.





pongono in essere tra loro operazioni commerciali (B2B), per i quali vale la regola del reverse charge.

Le imprese extracomunitarie che pongono in essere operazioni B2B con operatori comunitari e che non usufruiscono dell'appoggio di un rappresentante fiscale all'interno del Paese di residenza del committente, non dovranno espletare nessun altro adempimento ai fini IVA se non quello di emettere nei confronti del committente comunitario una fattura che identifichi la tipologia del servizio reso e l'ammontare del corrispettivo richiesto; spetterà al committente assolvere al pagamento dell'IVA autofatturandosi mediante il meccanismo del reverse charge. Lo stesso concetto vale per le prestazioni di servizio realizzate con mezzi elettronici nei confronti di un operatore economico extra UE non stabilito nella Comunità Europea<sup>38</sup>. Anche in questo caso tali prestazioni non sono assoggettabili ad imposta nel territorio dell'Unione europea, in quanto, seguendo la regola generale, è rilevante il domicilio fiscale del committente.

Concludendo, si può affermare che sia nel caso di operazioni fra operatori economici (B2B), sia nel caso di operazioni nei confronti di soggetti privati (B2C), in cui il committente non sia stabilito all'interno dell'Unione europea, il prestatore comunitario dovrà emettere un documento fiscale senza applicazione dell'IVA<sup>39</sup>.

Il *regime speciale* è stato pensato per disciplinare tutte le operazioni B2C dove il prestatore è un soggetto extracomunitario e il committente è un soggetto privato comunitario. Il regime è stato recepito in Italia con il D.Lgs. 1° agosto 2003, n. 273, che ha portato delle modifiche importanti nel D.P.R. n. 633/1972. La modifica più rilevante è stata senz'altro l'introduzione dell'art. 74 quinquies, che attua nel nostro ordinamento il cd. *regime speciale*<sup>40</sup>. Questo stabilisce che un operatore extra-UE deve assumere una posizione identificabile ai fini IVA in uno Stato membro<sup>41</sup>. Solitamente, il soggetto si registra nello Stato in cui pone in essere la prima operazione B2C tassabile potendo assolvere da subito gli obblighi di imposta e avendo

---

<sup>38</sup> E' il caso di un soggetto privo di rappresentante fiscale e di stabile organizzazione.

<sup>39</sup> Il documento fiscale in entrambi i casi viene redatto senza l'applicazione dell'IVA: nel primo caso si applicano le disposizioni dell'art.7-ter D.P.R. 633/72, nel secondo caso si applicano le disposizioni dell'art. 7-septies D.P.R. 633/72.

<sup>40</sup> Il regime speciale è disciplinato dagli artt. 360 e seguenti della Direttiva n. 2006/112/CE.

<sup>41</sup> "Stato di identificazione" è definito in questo caso lo Stato membro. Il soggetto extracomunitario non è più obbligato ad identificarsi in ciascuno Stato dell'Unione europea in cui realizza una transazione, ma sarà sufficiente la propria identificazione in un unico Stato comunitario.





come interlocutore una sola amministrazione alla quale presentare le proprie dichiarazioni e versare il relativo tributo<sup>42</sup>.

Si può affermare come ribadito dall'agenzia delle Entrate che *“Il regime speciale si presenta quindi come una valida alternativa allo stabilimento nello Stato membro di residenza del cliente dell'operatore extracomunitario che svolge attività di cosiddetto commercio elettronico diretto verso consumatori privati”*<sup>43</sup>.

Già con la Direttiva n. 2002/38/CE e il seguente decreto legislativo di recepimento n. 273 del 2003 vengono fornite le prime indicazioni circa gli adempimenti necessari che un operatore extracomunitario deve mettere in atto per assumere una posizione IVA in uno Stato membro<sup>44</sup>. Una volta fatto ciò, il prestatore extra-UE deve assoggettare la transazione con l'aliquota IVA vigente all'interno del Paese di residenza del consumatore<sup>45</sup>. L'aliquota IVA applicata sarà sempre e comunque quella ordinaria. Non sono previste deroghe per l'applicazione di aliquote per operazioni di commercio on-line. Non si considerano la natura e lo scopo dell'operazione a differenza di quanto accade nel commercio tradizionale<sup>46</sup>.

I soggetti non comunitari così identificati, sono esonerati dagli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione annuale<sup>47</sup>. Nonostante ciò, sono comunque obbligati alla presentazione di una dichiarazione trimestrale e al versamento dell'IVA dovuta. Infatti, l'imposta addebitata per rivalsa al consumatore dovrà essere versata direttamente nello Stato di identificazione a seguito della liquidazione trimestrale in cui l'operatore dovrà distinguere l'ammontare delle singole operazioni e l'imposta applicata per ciascun Stato membro. Nel momento stesso in cui si invia la dichiarazione inerente dovrà essere assolta anche l'imposta. La dichiarazione da inviare in modalità telematica, dovrà essere presentata entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento, presso lo Stato di identificazione, a prescindere dal fatto che si siano o meno concluse transazioni on-line nel

---

<sup>42</sup> Gli operatori extracomunitari che intendono registrarsi in Italia dovranno presentare in via telematica, compilando la scheda presente nella sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate dedicata all'e-commerce, denominata “V@T on e-services” a cui si può accedere tramite l'indirizzo [www.e-services.agenziaentrate.it](http://www.e-services.agenziaentrate.it). Si veda Corriere Tributario 17/2011, Ficola S., Santacroce B., *Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di e-commerce*, 17/2011, Corriere Tributario, 2011.

<sup>43</sup> [www.e-services.agenziaentrate.it](http://www.e-services.agenziaentrate.it).

<sup>44</sup> Nel 2003 l'Agenzia delle entrate ha approvato uno schema riepilogativo dei dati necessari che debbono essere inviati per la registrazione e per l'attribuzione della posizione IVA. Si veda lo schema nel paragrafo seguente.

<sup>45</sup> I soggetti comunitari invece fatturano con aliquota IVA del loro Paese e non con quella del Paese di residenza del cliente.

<sup>46</sup> Il Consiglio giustifica tale discriminazione che essa deriva dalla natura giuridica della transazione che costituisce, indipendentemente dall'oggetto, una prestazione di elaborazione dati. Si veda Corriere Tributario 17/2011.

<sup>47</sup> Artt. 21-40 D.P.R. n. 633/72.





periodo di riferimento<sup>48</sup>. I versamenti dovranno essere effettuati in Euro, salvo che lo Stato di identificazione non abbia ancora adottato l'Euro e pretenda di conseguenza il versamento in un'altra valuta. In questo caso, gli operatori che hanno concluso nel trimestre operazioni in Euro dovranno procedere ad effettuare il cambio con riferimento all'ultimo giorno del trimestre oggetto della dichiarazione<sup>49</sup>.

In Italia i versamenti effettuati dagli operatori extracomunitari confluiscono tutti presso una specifica struttura della Banca d'Italia. Prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 231/2007, invece, il sistema dei versamenti era gestito dall'UIC, l'Ufficio Italiano Cambi. Dopo l'entrata in vigore di detto decreto la Banca d'Italia ha sostituito completamente l'UIC iniziando ad esercitare tutte le sue funzioni e subentrando in tutti i rapporti giuridici di cui l'UIC era titolare.

Quindi, una volta ricevuti i versamenti lo Stato di identificazione provvederà sia ad accreditare agli altri Stati membri<sup>50</sup> la rispettiva quota di competenza, sia ad inviare la dichiarazione corrispondente.

Questa disciplina a partire dal 1° Gennaio del 2015 interesserà anche i servizi elettronici prestati da soggetti stabiliti nella Comunità europea ma non nello Stato membro di consumo, con l'introduzione degli artt. 369-bis e ss. alla Direttiva 2006/112/CE. Con questo sistema si verrà a creare una vera e propria stanza di compensazione tra gli Stati membri dell'Unione<sup>51</sup> quale forma di cooperazione<sup>52</sup> fra gli Stati. Questo potrebbe voler dire un primo esperimento di sportello unico comunitario che potrebbe aprire la strada a sistemi di armonizzazione più incisivi della specifica d'imposta e all'attuazione del progetto proposto nel lontano 2004 dalla Commissione europea<sup>53</sup> e tuttora all'esame del Consiglio UE<sup>54</sup>.

---

<sup>48</sup> L'art. 59 del Regolamento (CE) n.282/2011 evidenzia che "qualsiasi periodo d'imposta di cui all'articolo 364 della Direttiva n. 2006/112/CE è un periodo d'imposta indipendente". Questo significa che, una volta presentata una dichiarazione, qualsiasi modifica successiva può essere effettuata solo mediante un adeguamento nella dichiarazione successiva. Lo stesso si può dire anche per l'imposta versata. Qualsiasi modifica può essere effettuata solo sulla base della dichiarazione relativa, e non può essere attribuita ad un'altra dichiarazione o adeguata in una dichiarazione successiva.

<sup>49</sup> La regola vale anche nel caso opposto in cui l'operatore extracomunitario presenti una dichiarazione in uno Stato che ha adottato l'Euro, nel caso abbia effettuato transazioni in altra valuta.

<sup>50</sup> Gli Stati membri interessati sono quelli dei consumatori finali.

<sup>51</sup> E' la cosiddetta regola one stop shop, ovvero dello sportello unico.

<sup>52</sup> Si veda il Regolamento (CE) n.792/2002 del 7 Maggio 2002, che disciplina il sistema di cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati membri e consente di gestire a livello intracomunitario le operazioni di commercio elettronico diretto con l'intervento di operatori extracomunitari prevedendo uno scambio di informazioni periodico tra gli Stati membri al fine di conoscere tempestivamente le operazioni realizzate da operatori nei confronti dei consumatori finali.

<sup>53</sup> Proposta comunitaria COM (2004) 728 del 29 Ottobre 2004.

<sup>54</sup> Si veda Corriere Tributario, Ficola S., Santacroce B., op. cit., 2011.





### 3.4.3. Quadro di sintesi delle casistiche

Di seguito si riportano alcuni schemi di sintesi che inquadrano le varie casistiche che interessano il commercio elettronico diretto.

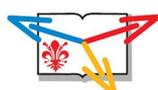
- *Schema riepilogativo dell'assoggettamento ad IVA delle operazioni di commercio elettronico diretto*<sup>55</sup>.

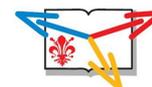
Tabella 3

N.	Sede del prestatore	Committente		Regime iva dell'operazione
		Sede/residenza	Status giuridico	
1	Paese UE	Paese UE	Impresa	Imponibile nel Paese del committente
2	Paese UE	Paese extra UE	Impresa / Consumatore privato	Non imponibile in ambito UE
3	Paese UE	Paese UE	Consumatore privato	Imponibile nel Paese del prestatore
4	Paese extra UE	Paese UE	Impresa	Imponibile nel Paese del committente
5	Paese extra UE	Paese UE	Consumatore privato	Imponibile nel Paese del committente

Esempio caso 1: in questo caso siamo di fronte a prestazioni di servizi realizzate da un soggetto UE a favore di un soggetto passivo d'imposta anch'esso residente nell'Unione. Il prestatore ha l'obbligo di emettere una fattura senza addebito d'imposta. Sarà infatti a carico del committente l'obbligo di registrare un'autofattura (o integrare la fattura ricevuta), essendo l'operazione imponibile nello Stato di sua residenza ed essendo lo stesso un soggetto passivo ai fini IVA. A norma del Regolamento UE 282/2011, qualora la prestazione di servizi sia fornita a una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica, essa è imponibile nel luogo della stabile organizzazione che riceve detto servizio e lo utilizza per le proprie esigenze. Se il soggetto passivo non dispone di una sede della propria attività economica o di una stabile organizzazione, il servizio è imponibile nel luogo del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale.

<sup>55</sup> Schema ed esempi ripresi da Santacroce B. e Ficola S., op.cit. 2010, Maggioli Editore.





Esempio caso 2: in questo caso non è rilevante il fatto che il committente sia o meno un soggetto passivo d'imposta in quanto, essendo residente fuori dal territorio comunitario, l'operazione non viene considerata imponibile nella UE. Quindi il prestatore emetterà una fattura fuori dal campo di applicazione dell'IVA;

Esempio caso 3: qui siamo in una situazione in cui il prestatore è un soggetto comunitario e il committente, anch'egli residente nell'Unione europea, è un soggetto privato. Solo in questa fattispecie, l'operazione si considera imponibile nel Paese del prestatore che inevitabilmente dovrà emettere fattura con addebito dell'IVA;

Esempio caso 4: Il committente è un soggetto residente nel territorio comunitario, quindi l'operazione si considera ivi imponibile. Inoltre, trattandosi di un soggetto passivo d'imposta, lo stesso dovrà autofatturarsi;

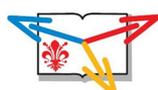
Esempio caso 5: Il prestatore extracomunitario, effettuando una prestazione di servizi nei confronti di un soggetto privato residente nel territorio comunitario, è obbligato ad assoggettare a tassazione l'operazione con l'imposta propria del Paese del committente. Essendo quest'ultimo un consumatore privato, non avrà la possibilità di auto fatturarsi. L'assoggettamento ad IVA della prestazione, pertanto, dovrà avvenire a cura del prestatore. In questo esempio siamo di fronte all'ipotesi di applicazione del c.d. *regime speciale*.

- *Obblighi previsti per i soggetti extra UE che effettuano cessioni a consumatori UE*<sup>56</sup>

Tabella 4

<b>Tipo di transazione</b>	Cessione dei beni virtuali o prestazioni di servizi on-line rese da un operatore economico soggetto non UE ad un consumatore finale nella Comunità europea
<b>Soggetti interessati</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Operatore extra UE non stabilito ai fini IVA in nessuno Stato membro;</li><li>- Consumatore finale comunitario.</li></ul>
<b>Cessioni a consumatori residenti in Stati UE diversi da quello di identificazione</b>	Emissione di una fattura con addebito dell'imposta applicabile nei singoli Stati membri, con aliquota ordinaria.

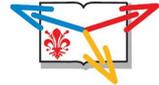
<sup>56</sup> Regolamento CE 792/2002. Si veda Santacroce B., Ficola S., op. cit., 2010.





<b>Obblighi dell'operatore extra Ue</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Obbligo di identificazione IVA nello Stato membro dove inizia la sua attività B2C tassabile;</li><li>- Presentazione trimestrale di una dichiarazione allo Stato membro di identificazione, in cui si riporta l'ammontare dell'imposta riscossa suddivisa per ogni stato membro;</li><li>- Versamento, contestuale alla dichiarazione, dell'imposta riscossa dai consumatori finali, al momento della cessione;</li><li>- Obbligo di conservazione per 10 anni dei documenti e dei dati informatici relativi alle operazioni B2C.</li></ul>
<b>Diritti dell'operatore extra UE</b>	I soggetti extra UE non possono detrarre l'imposta sull'IVA pagata, in relazione alle operazioni on-line. Possono però richiedere il rimborso dell'IVA in base alla tredicesima direttiva.
<b>Obblighi dello Stato di identificazione</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Invio agli Stati UE di consumo dei dati desunti dalla dichiarazione periodica;</li><li>- Riaccredito nei confronti degli Stati membri di consumo dell'IVA riscossa.</li></ul>





## BIBLIOGRAFIA

### **Normativa**

Direttiva n. 2002/38/CE  
Direttiva n. 2006/112/CE  
Direttiva n. 2008/8/CE  
Regolamento (CE) n. 282/2011  
Regolamento (CE) n. 1777/2005  
Regolamento (CE) n.792/2002  
D.P.R. n. 633/72  
D.Lgs. n. 191/2002  
D.Lgs. n. 273/2003  
D.Lgs. n. 231/2007  
D.Lgs. n. 18/2010  
D.L. n. 331/93

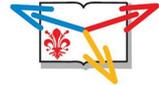
### **Prassi**

C.M. n. 27/E/2011  
COM n. 728/2004  
Nota n. 46585/2000, Direzione Generale delle Entrate Lombardia  
R.M. n. 330541/1981  
R.M. n. 551041/1989  
R.M. n. 134/E/1994  
R.M. n. 219/E/2003  
R.M. n. 186/2003  
R.M. n.133/E/2004  
R.M. n. 77/E/2007  
R.M. n. 274/2009

### **Dottrina**

Dragonetti A., Sfondrini A., Piacentini V., *Manuale di fiscalità internazionale*, 2010, IPSOA  
Santacroce B., Ficola S., *L’IVA nell’e-commerce e la fatturazione elettronica*, 2010, Maggioli





Ficola S., Santacroce B., *Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di e-commerce* in Corriere Tributario 17/2011, IPSOA

Barone M. Merighi J., *Operazioni intracomunitarie e modelli intrastat*, 2011, Seac  
Bollettino tributario di informazioni del 27/05/2008, <http://www.bollettinotributario.it>

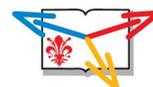
FiscoOggi, Rivista Telematica, 11 Febbraio 2009, <http://www.fiscooggi.it>

ItaliaOggi, Quotidiano Economico, Giuridico e Politico, 14 Marzo 2011, pag. 3

Maspes P., *In cantiere le modifiche a momento di effettuazione e fatturazione dei servizi B2B*, in Corriere Tributario 18/2011, IPSOA

Ricca F., *Prestazioni con soggetti esteri a fatturazione istantanea*, in ItaliaOggi del 23 Dicembre 2011  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat\\_community/vat\\_in\\_ec\\_annexi.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf)





## 4. La stabile organizzazione nel commercio elettronico

di Niccolò Casini

### 4.1. Premessa

Nell'attuale epoca di globalizzazione informatica, intesa come progressivo annullamento dello spazio fisico nelle transazioni commerciali, finanziarie e sociali, le attività imprenditoriali, oltre alle abitudini dei consumatori, hanno subito una vera e propria rivoluzione.

Il commercio elettronico (o *e-commerce*) e la sua caratteristica essenziale di internazionalizzazione delle operazioni poste in essere hanno fatto emergere, come già visto nei capitoli precedenti, le problematiche fiscali connesse a tale modalità di operare, suscitando l'attenzione di studiosi, governi e organizzazioni internazionali e alimentando un vivace dibattito in merito alla necessaria regolamentazione tributaria.

Proprio le peculiarità di azzerare le distanze e varcare senza ostacoli i confini nazionali rendono evidenti le difficoltà che si incontrano, rispetto alle tradizionali forme di commercio, nell'individuazione del luogo di produzione, nonché nella determinazione, della ricchezza derivante dalle transazioni telematiche.

Tali difficoltà, come è facile intuire, possono generare conflitti di potestà impositiva tra Paesi diversi. Pertanto, onde evitare fenomeni di doppia imposizione di una medesima ricchezza, prodotta da soggetti che agiscono nel territorio di più stati, è necessario utilizzare il criterio di localizzazione (e di qualificazione) della stessa ricchezza già conosciuto, nel diritto convenzionale, così come nel nostro ordinamento giuridico, con il nome di "stabile organizzazione".

Questo criterio, per ovvie ragioni, ha necessitato un adattamento alla fattispecie del commercio elettronico, le cui particolari caratteristiche hanno reso il compito estremamente complesso.

L'esame delle problematiche in argomento prende le mosse dal ruolo che la stabile organizzazione svolge nell'ambito della fiscalità diretta, attraverso l'analisi della sua definizione e della sua configurabilità o meno in presenza di attività economiche esercitate *on-line*.

Si vedranno, quindi, i criteri e le metodologie per la determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione, nonché gli obblighi contabili che gravano sulla stessa.





A conclusione, si procederà a un sintetico confronto con lo stesso concetto nel sistema dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

## 4.2. La stabile organizzazione nel sistema delle imposte dirette

Nella maggior parte degli ordinamenti giuridici, compreso quello italiano, i sistemi di imposizione diretta sono basati su criteri di collegamento territoriale (tra soggetto e potestà impositiva dello Stato) di natura personale e reale.

I primi postulano la potestà impositiva di uno Stato su tutti i redditi dei soggetti residenti (“*worldwide taxation principle*”); i criteri di natura reale, per contro, prevedono la tassazione nello Stato di produzione del reddito, indipendentemente dalla residenza di chi lo produce, e consentono ad uno Stato di estendere la potestà impositiva sui redditi prodotti nel proprio territorio da soggetti non residenti (“*source based taxation*”).

La concorrenza tra questi due criteri in presenza di redditi cd. *transnazionali*, che derivano dall'esercizio di un'attività di impresa nel territorio di più Stati, determina l'insorgere di conflitti tra le potestà impositive degli Stati coinvolti.

La soluzione individuata in ambito internazionale per ovviare ai fenomeni di doppia imposizione correlati a tali fattispecie è stata la formulazione di norme giuridiche complesse come il concetto di stabile organizzazione, ossia una “finzione” giuridica (una presunzione), rilevante esclusivamente in materia fiscale, al fine di stabilire una regola generalmente condivisa di ripartizione del potere impositivo degli Stati concorrenti sui redditi d'impresa che un soggetto residente di uno Stato produce in uno Stato diverso.

Pertanto, qualora un'impresa intenda svolgere la propria attività in uno Stato diverso da quello di residenza, e non per mezzo di un'entità con personalità giuridica distinta<sup>57</sup>, dovrà sempre domandarsi se in tale Stato si configuri o meno una stabile organizzazione e, in caso affermativo, verificare le regole per la determinazione del reddito attribuibile alla stessa, nonché i generali obblighi di natura fiscale e contabile che possono sussistere<sup>58</sup>.

Le disposizioni a cui fare riferimento in tale processo di verifica sono sia le norme interne (se presenti) applicabili dai due Stati coinvolti, che definiscono cosa si intende per stabile

---

<sup>57</sup> Anche in questo caso, tuttavia, si dovrà fare attenzione a strutturare l'attività dell'impresa controllata in modo tale che non possa configurare, nello Stato dove opera, una stabile organizzazione della impresa “madre” non residente.

<sup>58</sup> Cfr. Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, in Dragonetti A., Sfondrini A., Piacentini V., *Manuale di fiscalità internazionale*, 2010, IPSOA, pag. 787.





organizzazione e come se ne determina il reddito, sia le eventuali pattuizioni convenzionali operanti tra gli stessi.

In linea di massima:

- nell'ipotesi di conflitto tra la norma interna e quella convenzionale, prevarrà la seconda essendo *lex specialis*<sup>59</sup>;
- qualora sia assente una norma interna, si applicherà la disposizione convenzionale;
- qualora sia assente la norma convenzionale, opererà la norma interna;
- nell'ultima ipotesi che non esista né una norma interna né una convenzionale, si farà riferimento ai principi internazionali contenuti nel Modello di convenzione contro le doppie imposizioni approvato dall'OCSE<sup>60</sup>.

Prima di passare ad analizzare la nozione di stabile organizzazione, è necessario soffermarsi brevemente sul problema della natura giuridica di tale istituto, al fine di attribuirgli o meno la qualificazione di soggetto giuridico autonomo.

E' opinione prevalente della dottrina che la stabile organizzazione sia dotata di un'autonomia gestionale, organizzativa ed economica che le attribuisce una rilevanza oggettiva tale da renderla idonea alla produzione di reddito nello Stato dove è stabilita. Ciò non implica, tuttavia, che la stessa abbia un'autonoma soggettività passiva; tale qualità, difatti, non può che attenere esclusivamente alla casa madre della quale è promanazione.

In altri termini, la stabile organizzazione è una condizione oggettiva, attinente alla territorialità, necessaria affinché uno Stato sottoponga a tassazione le attività produttive di reddito d'impresa svolte da un soggetto non residente nel proprio territorio.

#### 4.2.1. La definizione di stabile organizzazione con particolare riferimento al commercio elettronico

##### 4.2.1.1. Disciplina convenzionale

---

<sup>59</sup> Questo criterio generale vale anche con riferimento alla normativa italiana, con la sola eccezione dell'art. 169 D.p.r. 917/86, il quale prevede che, nell'ipotesi la norma interna sia più favorevole al contribuente, è questa che avrà prevalenza su quella convenzionale. In tale articolo, peraltro, il nostro ordinamento riconosce indirettamente la prevalenza delle norme convenzionali su quelle interne. Cfr. SFONDRINI, *La stabile organizzazione*, cit., pag. 826.

<sup>60</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010, [www.oecd.org](http://www.oecd.org). Tale Modello costituisce la base sulla quale è costruita la maggior parte delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dagli Stati.





Già agli inizi del XX secolo nasce, sul piano internazionale, l'esigenza di creare dei testi uniformi utilizzabili nei negoziati bilaterali che regolamentano il fenomeno della doppia imposizione e cominciano ad apparire dei riferimenti, anche se non molto dettagliati, al concetto di stabile organizzazione.

Col passare del tempo sono state ricercate forme sempre più accurate per delimitare con maggiore esattezza tale concetto e si è cominciata ad avvertire la necessità di darne una definizione, identificandone gli elementi costitutivi.

Gli studi sull'argomento sviluppati nelle diverse sedi internazionali hanno portato alla realizzazione di una clausola, da inserire nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, che definisce, nella gran parte dei casi, se ricorrono le condizioni per l'esistenza di una stabile organizzazione. La clausola a cui si fa riferimento è quella contenuta nell'art. 5 del primo Modello di convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE nel 1963, articolo parzialmente revisionato negli anni successivi, ma sostanzialmente, ad oggi, immutato.

La maggior parte dei Trattati bilaterali contro le doppie imposizioni stipulati dagli Stati fanno riferimento al Modello di convenzione OCSE citato, nelle sue versioni succedutesi nel tempo, e, in tema di stabile organizzazione, alla clausola riportata nel suo art. 5<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010, cit..

Art. 5: 1. *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.*

2. *The term "permanent establishment" includes especially:*

a) *a place of management;*

b) *a branch;*

c) *an office;*

d) *a factory;*

e) *a workshop, and*

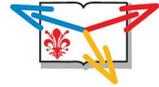
f) *a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.*

3. *A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.*

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

5. *Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise*





E' dunque a tale Modello, e soprattutto al relativo Commentario<sup>62</sup> elaborato dalla stessa organizzazione, che occorre fare riferimento al fine di chiarire gli elementi che concorrono a definire l'istituto in esame.

L'art. 5, paragrafo 1, del Modello detta una definizione generale (cd. *basic rule*) di stabile organizzazione (“*permanent establishment*”) quale “*sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”, cui segue, nei successivi paragrafi, un elenco di ipotesi positive e negative nelle quali, rispettivamente, si ravvisa o meno l'esistenza di tale figura.

In linea generale, dalla lettura combinata della *basic rule* e dell'interpretazione della stessa fornita dal Commentario, si evincono i seguenti requisiti richiesti per la sussistenza di una stabile organizzazione:

1) Esistenza di una sede o installazione d'affari (“*place of business*”)

L'accezione va intesa in senso molto ampio, ricomprendendovi ogni locale, deposito, attrezzatura o macchinario utilizzati, parzialmente o totalmente, per l'esercizio dell'attività dell'impresa estera.

Ciò che rileva, inoltre, è la disponibilità dell'installazione e non il titolo giuridico in base al quale l'impresa ha tale disponibilità (proprietà, locazione, comodato, ecc.).

2) L'installazione deve essere fissa (“*fixed*”)

Deve sussistere:

- un collegamento tra l'installazione ed uno specifico luogo geografico, senza che sia necessaria la fissazione al suolo in senso tecnico (“stabilità”);
- un certo grado di permanenza dell'installazione nel luogo determinato, il che non implica una sua continuità di utilizzo nel tempo, ma esclusivamente una certa regolarità (“permanenza”).

---

*shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.*

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

*7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.*

<sup>62</sup> All'interno di OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, cit..





3) Esercizio, totale o parziale, dell'attività d'impresa per mezzo dell'installazione (“through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”)

Si richiede la sussistenza di una connessione tra l'installazione e l'attività normale dell'impresa; attività che non necessariamente deve essere la stessa svolta dalla casa madre, essendo sufficiente che l'installazione dia un contributo al raggiungimento degli obiettivi globali dell'impresa.

Il successivo paragrafo 2 dell'art. 5 elenca una serie di ipotesi (sede di direzione, succursale, ufficio, ecc.), cd. “ipotesi positive”, non esaustive, in cui le installazioni, verificato il rispetto dei requisiti della *basic rule*, si considerano stabile organizzazione. A tali esemplificazioni, pertanto, è stato riconosciuto l'effetto di introdurre una presunzione relativa che trasla l'onere della prova sul contribuente.

Per contro, il paragrafo 4<sup>63</sup> prevede l'elencazione di una serie di attività, cd. “ipotesi negative”, che costituiscono un'eccezione alla *basic rule*, non dando luogo ad una stabile organizzazione anche nel caso in cui le stesse attività vengano esercitate in un'installazione fissa d'affari. L'elemento comune alle diverse attività elencate viene individuato nel loro “carattere preparatorio o ausiliario”, ossia la circostanza che non rappresentino una parte essenziale e significativa dell'attività economica dell'impresa madre nel suo complesso.

Alla luce di quanto si è fin qui affermato si potrebbe essere indotti a ritenere che, ai fini della verifica di sussistenza di una stabile organizzazione, sia sempre necessaria la presenza di un'installazione fissa di affari.

In taluni casi può accadere, invece, che l'elemento umano in senso lato (persone), anche in assenza di un'installazione, sia sufficiente da solo a realizzare l'esistenza di una stabile organizzazione dell'impresa.

Si è così delineata in dottrina la distinzione tra la cd. “stabile organizzazione materiale”, le cui caratteristiche sono state sopra analizzate, e la cd. “stabile organizzazione personale”.

Quest'ultima configurazione attiene alle figure di:

- “agente dipendente” (paragrafo 5 dell'art. 5) dell'impresa, la cui presenza nel territorio può configurare una stabile organizzazione qualora lo stesso operi in nome e per conto dell'impresa, concludendo contratti in modo ripetuto e abituale e in relazione alle operazioni che costituiscono attività proprie dell'impresa;

---

<sup>63</sup> La clausola presente nel paragrafo 3 disciplina la particolare ipotesi dei cantieri di costruzione o montaggio.





- “agente indipendente” (paragrafo 6 dell’art. 5), ipotesi in cui non sussiste una stabile organizzazione a condizione che la persona attraverso cui l’impresa esercita la propria attività nel territorio estero operi nel quadro ordinario delle proprie attività.

Una volta tratteggiata nelle sue caratteristiche essenziali la figura giuridica della stabile organizzazione, si può passare ad analizzarne l’applicazione in ambito di *e-commerce*, non prima, tuttavia, di aver effettuato una breve panoramica storica del problema.

Le tematiche fiscali legate al commercio elettronico sono state oggetto di attenzione delle organizzazioni internazionali, principalmente dell’OCSE, già a partire dalla seconda metà degli anni novanta, soprattutto in considerazione delle possibili perdite di gettito derivanti dal progressivo passaggio a forme di commercio realizzate mediante l’utilizzo di Internet.

L’intensa attività dell’OCSE ha portato, a fine anni novanta, a due incontri internazionali<sup>64</sup> di fondamentale importanza dove si sono esaminate le criticità legate al commercio elettronico e sono state definite le regole fiscali da concordare a livello internazionale.

Sulla base di quanto emerso, l’OCSE ha conferito mandato specifico ad un suo gruppo tecnico interno<sup>65</sup>, costituito nel 1999, di affrontare la problematica della stabile organizzazione e ricercare soluzioni interpretative della sua definizione (che si ricorda essere contenuta nell’art. 5 del Modello di convenzione) al fine di consentirne la coerente applicazione anche in ambito di commercio elettronico.

Il risultato dei lavori del gruppo tecnico è stato un rapporto<sup>66</sup>, approvato dall’*OECD Committee on Fiscal Affaire* nel 2000, che non ha comportato alcuna modifica dell’art. 5 del Modello di convenzione, bensì unicamente l’introduzione nella relativa parte del Commentario di dieci nuovi paragrafi (dal 42.1 al 42.10)<sup>67</sup>. Operando in tal modo, si è riusciti a rendere possibile l’immediata applicabilità delle nuove indicazioni da parte dei singoli Stati che avevano già stipulato trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, senza necessità di intervenire sulle stesse.

---

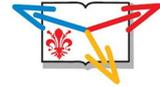
<sup>64</sup> Le conferenze di Turku in Finlandia, 1997, e quella di Ottawa in Canada, 1998.

<sup>65</sup> Il *Working Party n. 1*, sottogruppo dell’ *OCSE Committee on Fiscal Affaire* e responsabile dell’aggiornamento del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni.

<sup>66</sup> OECD Committee on Fiscal Affaire, “*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*”, Parigi, 22 dicembre 2000.

<sup>67</sup> Per una traduzione non ufficiale si veda Bertone G., *Traduzione in italiano del Commentario OCSE 2010 in tema di stabile organizzazione*, documento reperibile sul sito [www.studiocataldi.it](http://www.studiocataldi.it). Cfr. anche, per un commento sui paragrafi introdotti, Trutalli F., *Stabile organizzazione e commercio elettronico secondo il nuovo commentario OCSE*, in *Bollettino Tributario*, n. 11/2011, pag. 811 e segg..





Attraverso i nuovi paragrafi del Commentario si spiega, sostanzialmente, se, ed a quali condizioni, la presenza in uno Stato di un *server*, un *sito web* o un *Internet Service Provider (ISP)*<sup>68</sup> di un'impresa non residente possa essere considerata condizione sufficiente per l'esistenza di una stabile organizzazione dell'impresa stessa, pervenendo alle seguenti prime generali conclusioni, che meglio verranno sviluppate più avanti:

- un *sito web* non può, di per sé, costituire una stabile organizzazione né, tantomeno, può essere considerato un agente dell'impresa;
- un *server* può costituire una stabile organizzazione;
- un *ISP*, di norma, non si può considerare stabile organizzazione.

Le condizioni per cui tali elementi possano configurare una stabile organizzazione, oltre a dover essere valutate caso per caso, dovranno sempre fare riferimento al rispetto dei requisiti essenziali richiesti dalla *basic rule*.

#### 4.2.1.2. Disciplina interna

Fino al momento dell'introduzione, con il D.Lgs n. 344/2003 ("Riforma Tremonti"), dell'art. 162 nel D.p.r. n. 917/1986 (T.U.I.R.), e nonostante la normativa interna già prevedesse, in diverse disposizioni, l'applicazione del concetto di stabile organizzazione, non ne è mai esistita una compiuta definizione. Nel tempo, tale *vacatio* ha dato luogo a non pochi disagi e ad ampi dibattiti dottrinali<sup>69</sup>.

Pertanto, precedentemente all'introduzione dell'art. 162, giurisprudenza, prassi e dottrina hanno elaborato una precisa posizione volta ad identificare l'istituto attraverso la definizione convenzionale contenuta nei trattati contro le doppie imposizioni e, in via residuale, facendo riferimento ai principi internazionali dettati in ambito OCSE<sup>70</sup>.

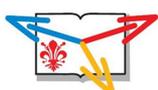
Come anticipato, la nozione domestica di stabile organizzazione è stata introdotta dal D.Lgs n. 344/2003, in conformità a quanto previsto dalla legge delega per la riforma fiscale, la quale

---

<sup>68</sup> I concetti di *server*, *sito web* e *Internet Service Provider (ISP)* verranno definiti più avanti.

<sup>69</sup> Cfr. Manca M., *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *Il Fisco*, n. 48/2003.

<sup>70</sup> Si segnalano, per la giurisprudenza: Cass., sent. n. 8815/87; Comm. trib. centr., sent. 1887/1990; Cass., Sez. trib., sent. n. 7682/2001. Con riguardo alla prassi: Circ. n. 7/1496/1977; Ris. n. 501504/1991. Cfr. inoltre, per la dottrina, Del Giudice M., *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in *Il Fisco*, n. 45/2008 e Stesuri A., *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in *Il Fisco* n. 17/2005, pag. 1-2588 e segg., dove si rinvencono numerose citazioni della posizione, oltre che dottrinale, di prassi e giurisprudenziale assunta nel tempo.





prevedeva, tra i criteri direttivi, “...la definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni”<sup>71</sup>.

Sulla base del criterio appena richiamato e recependo l’orientamento interpretativo prevalente, il legislatore ha formulato l’art. 162 del T.U.I.R. ricalcando fedelmente l’art. 5 del Modello OCSE, fatte salve alcune differenze e precisazioni che comunque non alterano la sostanziale omogeneità tra le due nozioni.

Con riguardo al tema oggetto della presente analisi, il legislatore ha provveduto ad integrare il concetto di stabile organizzazione inserendo, nell’art. 162, uno specifico comma afferente le problematiche tipiche del commercio elettronico.

Il comma 5 aggiunge, infatti, una particolare ipotesi negativa, prevedendo che “... non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni (leggasi *server*<sup>72</sup>) finalizzati alla vendita di beni e servizi”.

Occorre, innanzitutto, notare che la disposizione richiamata non è presente nell’art. 5 del Modello OCSE ma nel relativo Commentario<sup>73</sup>, ed accoglie solo in parte quanto previsto dallo stesso testo interpretativo internazionale.

Il legislatore sembra in particolare voler evidenziare<sup>74</sup> il rapporto di strumentalità (e non meramente di ausilio o preparazione) che deve sussistere tra la raccolta di dati e la fornitura di beni e servizi, che rappresenta l’attività tipica dell’impresa, al fine di considerare le apparecchiature elettroniche attraverso le quali viene svolta tale attività come stabile organizzazione.

In altre parole, anche la norma italiana, come quella convenzionale, prevede la possibilità che un *server* possa costituire una stabile organizzazione, a condizione che attraverso lo stesso vengano svolte delle funzioni essenziali per lo svolgimento dell’attività d’impresa (cd. *core*

---

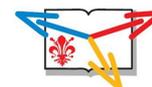
<sup>71</sup> Cfr. art. 4, c. 1, lett. a, L. n. 80/2003.

<sup>72</sup> Parte della dottrina ha sostenuto che il legislatore italiano, con l’utilizzo della locuzione “*elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni*” abbia inteso tradurre il termine anglosassone “*server*”. Così Stesuri A., *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, cit..

<sup>73</sup> Si può quindi cogliere il differente approccio seguito dal legislatore nazionale nella risoluzione del problema in argomento, che ha agito direttamente a livello normativo, rispetto alla scelta effettuata in ambito internazionale di intervenire sul piano interpretativo integrando il Commentario OCSE. Cfr. Mastroiacovo V., *La stabile organizzazione*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, (a cura di) Ficari V., 2004, Torino, sulle posizioni dottrinali riguardo alle ragioni di tale scelta.

<sup>74</sup> Da una lettura sistematica con il precedente comma 4 dello stesso art. 162.





*functions*). Sembra invece scontata, pur in assenza di un'esplicita previsione, l'esclusione di un *sito web* o di un *ISP* dal campo di attrazione del concetto di stabile organizzazione<sup>75</sup>.

Parte della dottrina ha sottolineato che la norma in esame affronta solo “parzialmente” un fenomeno molto più ampio e diffuso ed è quindi inadatta, di per sé, a fornire una soluzione alle numerose problematiche emerse nel corso del tempo<sup>76</sup>.

In conseguenza di ciò e nell'ulteriore considerazione che la Legge delega sopra richiamata, per definire la nozione di stabile organizzazione, rimandava ai criteri convenzionali, nel successivo paragrafo verranno esaminate le ipotesi in cui si può configurare una stabile organizzazione in ambito *e-commerce* anche alla luce dei principi interpretativi concordati a livello internazionale.

Si noti, inoltre, che la stessa Amministrazione finanziaria, con la Risoluzione n. 119/2007, fornendo i primi importanti (anche se parziali) chiarimenti in tema di stabile organizzazione e commercio elettronico, richiama espressamente il Commentario OCSE e ne ripercorre l'analisi in termini pressoché analoghi<sup>77</sup>.

#### 4.2.1.3. Sito web, Server e Internet Service Provider

Il problema da affrontare in tema di *e-commerce*, come già detto, consiste nel verificare se un *sito web*, un *server* o un *Internet Service Provider (ISP)* di un'impresa, presenti in uno Stato diverso da quello della sua residenza, possono essere definiti stabile organizzazione ed a quali condizioni.

Preliminarmente è necessario definire gli elementi già richiamati e alcuni concetti che verranno in considerazione:

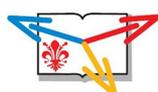
- Server: è un computer che fornisce un servizio ad altri computer (cd. *client*) in una rete informatica;
- Sito web: è un insieme di *software* e dati elettronici che risiedono su un *server* e sono accessibili all'utente che ne faccia richiesta tramite digitazione di un “indirizzo” in un motore di ricerca su Internet;

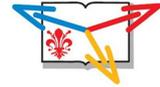
---

<sup>75</sup> Cfr. De Luca A., Ritrovato F., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, in *Il Fisco*, n. 14/2004, pag. 2122 e segg.; Tomassini A., Tortora A., *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, in *Il Fisco*, n. 28/2006, pag. 1-4334 e segg..

<sup>76</sup> Cfr. Stesuri A., *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, cit., e la dottrina richiamata dall'Autore.

<sup>77</sup> Cfr. Giaconia M., Greco L., *Quando il server è stabile organizzazione materiale*, in *Corriere Tributario*, n. 28/2007, pag. 2320 e segg..





- Internet Content Provider (ICP): è il soggetto al quale è attribuita la disponibilità del *sito web*;
- Internet Service Provider (ISP): è il soggetto che mette a disposizione dell'*ICP* il *server* che ospita il *sito web*;
- Contratto di *web hosting*: è il contratto attraverso il quale l'*ISP* fornisce all'*ICP* uno spazio su un proprio *server* collegato alla rete Internet in modo pressoché permanente, all'interno del quale caricare e gestire *files (sito web)* accessibili tramite la rete; di norma, il contratto non prevede alcun diritto di gestione diretta del *server* da parte dell'*ICP*.
- Contratto di *web housing*: è il contratto attraverso il quale l'*ISP* si obbliga ad ospitare presso i propri locali un *server* di proprietà dell'*ICP*, assicurandogli la connessione a Internet e fornendogli assistenza.

E' adesso possibile esaminare singolarmente le fattispecie che possono verificarsi in concreto, valutando in quali ipotesi sussistono i requisiti per configurare una stabile organizzazione e ricordando che l'indagine, in linea di massima, andrà sempre svolta caso per caso.

### *Sito web*

Un *sito web*, essendo composto da *software* e dati elettronici, ossia beni che non posseggono la caratteristica fondamentale della “materialità” propria dell’ “installazione fissa d'affari”, non può costituire, di per sé, una stabile organizzazione<sup>78</sup>.

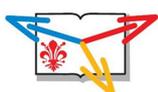
La sua natura immateriale, nonché la sua potenziale mobilità, non permettono di rispettare il requisito della stabilità richiesto dalla *basic rule*, sia sotto il profilo spaziale che temporale.

Il *sito web*, infatti, non presuppone l'utilizzo di macchinari, né risulta suscettibile di localizzazione.

Si pensi ad un sito (per mezzo del quale l'*ICP* – ossia l'impresa – svolge la sua attività) ospitato sul *server* di un *ISP* grazie ad un contratto di *web hosting*. Anche ipotizzando che l'*ICP* abbia avuto la possibilità di scegliere un *server* specifico ed il luogo dove tale attrezzatura elettronica debba essere situata, di norma il contratto non prevede la messa a disposizione dello stesso *ICP* del *server* che ospita il sito. L'*ICP*, pertanto, considerato che il sito è un bene immateriale, non avrà alcuna presenza fisica (attrezzatura, materiali, ecc., ossia un’ “installazione”) in quel luogo; non si configurerà, di conseguenza, una stabile organizzazione.

---

<sup>78</sup> Vedremo più avanti come tale posizione suscita in dottrina non poche perplessità.





Si osservi inoltre che, non essendo il *sito web* qualificabile come “persona” (fisica o giuridica) cui si applica un accordo internazionale contro le doppie imposizioni ai sensi dell’art. 3 del Modello OCSE<sup>79</sup>, ancorchè esso operi quale “agente” dell’*ICP*, non potrà essere utilizzato per affermare l’esistenza di una stabile organizzazione personale<sup>80</sup>.

### *Server*

Ripartendo dall’esempio precedente relativo al *sito web*, si ipotizzi che l’*ICP* abbia la disponibilità (senza che a nulla rilevi il titolo in base al quale la stessa sussiste) del *server* sul quale il sito è ospitato e lo gestisca (anche in forza di un contratto di *web housing*); il luogo dove il *server* è situato, in tal caso, potrebbe configurare una stabile organizzazione.

Per far sì che accada è necessario, tuttavia, che vengano rispettati tutti i requisiti della *basic rule*.

Preliminarmente si osserva che, normalmente, in presenza di un contratto di *web hosting*, posto che normalmente lo stesso non attribuisce all’*ICP* la gestione diretta del *server*, non si realizzerà una stabile organizzazione<sup>81</sup>.

La disponibilità del *server*, che derivi da un titolo di proprietà o di godimento, è un requisito essenziale di natura preliminare.

In quanto attrezzatura automatica, il *server* possiede in astratto il requisito della materialità.

La sua presenza in uno Stato estero costituisce, tuttavia, un elemento necessario, ma non sufficiente: occorrerà, infatti, che sussista anche la “stabilità”.

Con riguardo alla dimensione spaziale di tale concetto, atteso che di un *server* si può identificare la localizzazione geografica, non rileverà tanto la sua astratta facilità di spostamento, quanto la circostanza che venga effettivamente movimentato.

---

<sup>79</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010, cit.. Art. 3: “1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires: a) the term “person” includes an individual, a company and any other body of persons...”.

<sup>80</sup> Tale ipotesi, poi esclusa dal paragrafo 42.10 del Commentario OCSE, era stata avanzata nella considerazione che i computer, grazie ai *software* più evoluti, possono svolgere autonomamente una serie di attività che includono anche funzioni cd. “discrezionali”. Possono cioè, nei limiti imposti dal *software*, dialogare col visitatore del *sito web* fino a concludere un contratto che vincola la società proprietaria del sito. Cfr. Roccatagliata F., Valente P., *Internet: stabile organizzazione nel commentario OCSE*, in *Impresa c.i.*, n. 7-8/2001, pag. 1108 e segg..

<sup>81</sup> Ovviamente, per l’*ISP* che dispone in uno Stato estero di un *server* e che ospita *siti web* di altri soggetti potrebbe configurarsi in quel Paese una stabile organizzazione, svolgendo attraverso il *server* l’attività d’impresa consistente nella vendita di spazio disponibile. Cfr. Roccatagliata F., Valente P., *Internet: stabile organizzazione nel commentario OCSE*, cit..





Per ciò che concerne il profilo temporale, affinché vi sia “permanenza” un *server* dovrà essere situato in un determinato luogo per un periodo di tempo sufficiente a non attribuirgli carattere precario e temporaneo<sup>82</sup>.

L’ultima caratteristica essenziale richiesta dalla *basic rule* è la “connessione” del *server* con l’attività normale dell’impresa, ossia che attraverso l’attrezzatura elettronica vengano esercitate funzioni collegate agli obiettivi globali dell’*ICP* e di natura non meramente ausiliaria o preparatoria.

A titolo esemplificativo, si considerano attività ausiliarie o preparatorie, che escludono la configurabilità di una stabile organizzazione (a meno che non costituiscano il *core business* dell’*ICP* o vengano affiancate da attività di carattere commerciale):

- la fornitura di un collegamento per le comunicazioni (come una linea telefonica) tra clienti e fornitori;
- la pubblicità di beni e servizi;
- la fornitura di informazioni per mezzo di un *mirror server*<sup>83</sup> per finalità di sicurezza ed efficienza;
- la raccolta di informazioni di mercato per l’impresa;
- la fornitura di informazioni.

Se, quindi, volendo citare uno degli esempi di maggiore interesse, un *ICP* che svolge un’attività di vendita *on-line* non utilizza il *server* unicamente per pubblicizzare i propri prodotti, distribuire cataloghi o fornire informazioni ai potenziali clienti, ma viene gestito automaticamente l’intero “ciclo di vendita” (conclusione del contratto, elaborazione dei pagamenti e distribuzione dei prodotti)<sup>84</sup>, allora le funzioni travalicheranno il carattere preparatorio o ausiliario ed il *server* costituirà stabile organizzazione.

---

<sup>82</sup> Il Modello OCSE fissa una durata determinata di 12 mesi solo nell’ipotesi dei cantieri di costruzione e montaggio. Regola che, peraltro, non ha trovato identica formulazione nella disciplina interna, in quanto il comma 3 dell’art. 162 del T.U.I.R. prevede, nel caso citato, una durata di 3 mesi al fine di configurare stabile organizzazione.

<sup>83</sup> La funzione di un *mirror server* (letteralmente “*server* specchio”) è di copiare un intero *sito web* su un altro computer per essere reso accessibile anche da altre fonti. Il motivo principale dell’utilizzo dei *mirror* sta nel sovraccarico del sito originale che spesso non possiede una banda sufficiente per l’utenza a cui è destinato. Attraverso questo meccanismo (il cui aggiornamento viene svolto automaticamente a intervalli regolari) una stessa risorsa può essere disponibile a un maggior numero di utenti.

<sup>84</sup> Il Commentario relativo all’art. 5 del Modello OCSE, infatti, al paragrafo 42.9, nel citare l’esempio di funzioni svolte automaticamente dal *server* di un’*e-tailer* (chi svolge commercio *on-line*) che possono configurare una stabile organizzazione, sembra fare riferimento esclusivo all’attività di cd. *e-commerce diretto* (ove, si ricorda, anche la consegna del prodotto avviene per via telematica) non esprimendosi riguardo a quelle di cd. *e-commerce indiretto*. Sembrano invece riconoscere la qualifica di stabile organizzazione anche nell’ipotesi di *e-commerce indiretto* Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pag. 822, e Marconi M., *Il server come stabile*





Un ultimo aspetto da sottolineare attiene alla necessità o meno dell'intervento umano ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione.

Verificate le condizioni sopra elencate, la presenza di personale dell'*ICP* che provveda alla gestione dell'attrezzatura informatica non è elemento indispensabile ai fini della qualificazione del *server* come stabile organizzazione<sup>85 86</sup>.

#### *Internet Service Provider (ISP)*

Un'ultima questione da affrontare attiene alla possibilità che un *ISP* venga qualificato come stabile organizzazione, cd. "personale", di un'*ICP* che svolge la propria attività per mezzo di un *sito web* ospitato su un *server* posseduto e gestito dall'*ISP*.

Tale eventualità, pur essendo in linea teorica possibile, normalmente non si verifica.

Un *ISP*, infatti, solitamente non dispone del potere di concludere regolarmente contratti in nome e per conto dell'*ICP*; anche volendo ipotizzare che abbia tale facoltà, agirebbe comunque in qualità di "agente indipendente" nell'esercizio della propria attività d'impresa, come è dimostrato dal fatto che, generalmente, ospita sui propri *server* i *siti web* di più imprese.

Di conseguenza, non potrà assumere la qualifica di "agente dipendente" dell'*ICP*.

In sostanza, salvo rare ipotesi<sup>87</sup>, un *ISP* non configura una stabile organizzazione personale dell'impresa che utilizza un *sito web* ospitato sui suoi *server*.

#### 4.2.1.4. Considerazioni critiche

L'idea di non riconoscere la qualifica di stabile organizzazione ad un *sito web* ha spesso suscitato non poche perplessità<sup>88</sup>.

---

*organizzazione*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 6/2007, pag. 486 e segg.. Cfr., inoltre, Roccatagliata F., Valente P., *Internet: stabile organizzazione nel commentario OCSE*, cit., dove l'autore sottolinea ed espone le posizioni divergenti sulla configurabilità di una stabile organizzazione in presenza di un'attività di cd. *e-commerce indiretto*.

<sup>85</sup> Principio che si rende applicabile all'*e-commerce* come alle attività tradizionali in cui l'attrezzatura utilizzata opera in modo automatico (ad esempio una stazione di pompaggio per lo sfruttamento di risorse naturali).

<sup>86</sup> Vedremo, per contro, come nel sistema IVA l'elemento umano sia imprescindibile in una stabile organizzazione.

<sup>87</sup> Cfr. Marconi M., *Il server come stabile organizzazione*, cit., pag. 486 e segg..

<sup>88</sup> A conferma di ciò si rileva che Spagna e Portogallo, in sede di approvazione delle modifiche al Commentario OCSE in tema di commercio elettronico, già viste in precedenza, hanno ipotizzato la necessità di apportare una modifica all'art. 5. Il manifestato dissenso rispetto alla condizione per cui, in mancanza di presenza fisica sul territorio, non si possa configurare una stabile organizzazione deriva dalla considerazione che, in alcune ipotesi,





Si è potuto osservare come, sia la norma convenzionale, attraverso l'interpretazione fornita dal Commentario, che il legislatore nazionale, utilizzino in ambito *e-commerce* il criterio di connessione al concetto di stabile organizzazione proprio delle forme “tradizionali” di commercio; tale criterio lega, infatti, la configurazione di una stabile organizzazione alla presenza o meno nel territorio di un elemento materiale come il *server*, privilegiando in tal modo la caratteristica di “fisicità” propria delle macchine<sup>89</sup>.

A ben vedere tuttavia, questa sorta di “ancoraggio fiscale” ad un concetto di “materialità” che è estraneo all'*e-commerce* rischia di esporre il Fisco a patologiche manovre di localizzazione dei redditi attraverso strategie di posizionamento dei *server*<sup>90</sup>.

Ricorrendo ad un esempio utilizzato da alcuna dottrina<sup>91</sup>, si pensi a due imprese italiane che esercitano la medesima attività di commercializzazione, nel mercato tedesco, di un software impiegabile esclusivamente da utenti tedeschi. Si ipotizzi che l'attività di ognuna venga svolta attraverso l'utilizzo di un proprio *sito web* che consente di svolgere il cd. “commercio elettronico diretto”, ossia di perfezionare un ciclo completo di vendita interamente *on-line*.

Ora, si capisce bene che, in considerazione dei criteri che attribuiscono la qualifica di stabile organizzazione nel settore dell'*e-commerce*, le due imprese potrebbero decidere opportunisticamente, in ragione di un mero calcolo fiscale, di collocare i propri *server* in Stati a bassa o più favorevole fiscalità. Paradossalmente, pertanto, la ricchezza prodotta in Germania verrebbe tassata altrove.

Da quanto detto si desume che i concetti tradizionali sui quali si poggia la nozione di stabile organizzazione mal si adattano alle caratteristiche del commercio virtuale, per il quale servirebbero regole specifiche sia a livello internazionale che interno<sup>92</sup>.

---

l'attività svolta in un territorio attraverso un *sito web* risulta equiparabile a quella svolta attraverso una stabile organizzazione.

<sup>89</sup> Cfr. De Luca A., Ritrovato F., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, cit., pag. 2122 e segg..

<sup>90</sup> Cfr. Tomassini A., Tortora A., *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, cit., pag. 1-4334 e segg..

<sup>91</sup> Cfr. De Luca A., Stevanato D., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 9/2004, pag. 1171; De Luca A., Ritrovato F., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, cit., pag. 2122 e segg..

<sup>92</sup> Così anche Tomassini A., Tortora A., *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, cit., pag. 1-4334 e segg..





## 4.2.2. La determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione

### 4.2.2.1. L'art. 7 del Modello OCSE

Oltre a definire i tratti essenziali del concetto di stabile organizzazione già visti, il Modello OCSE, all'art. 7, e il relativo Commentario dettano i principi generali e l'approccio da seguire nella determinazione del reddito che deve essere attribuito ad una stabile organizzazione ai fini impositivi.

Tali criteri hanno subito un'evoluzione nel tempo e sono stati oggetto di ampio dibattito e di revisione.

L'esame si concentra sui principi generali sanciti dall'art. 7 del Modello OCSE 2008<sup>93</sup> e dal relativo Commentario, quest'ultimo come rivisto alla luce delle direttive del "*Report on the attribution of profits to permanent establishment*", pubblicato dall'OCSE il 17 luglio 2008<sup>94</sup> in considerazione dell'evolversi della normativa in materia di *transfer pricing*, ma,

---

<sup>93</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2008, [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

Art. 7: "1. *The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.*

*Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.*

3. *In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.*

4. *Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.*

5. *No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.*

6. *For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.*

4. *Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article."*

Le Convenzioni stipulate dall'Italia sono per lo più conformi al Modello OCSE. Cfr. AA.VV., *La stabile organizzazione e il rappresentante fiscale*, 2010, SEAC, pag. 150.

<sup>94</sup> Reperibile sul sito [www.oecd.org](http://www.oecd.org). Di seguito anche il "Rapporto".





soprattutto, a seguito della presa di coscienza che mancava una comune posizione degli Stati circa l'interpretazione ed applicazione dell'art. 7<sup>95</sup>.

Si scorreranno poi, brevemente, le modifiche apportate nel 2010 all'art. 7 ed al relativo Commentario<sup>96</sup>, i quali risultano interamente riscritti.

E' necessario precisare che tale scelta di analisi del tema deriva, oltre che dall'opportunità di evidenziare le modifiche succedutesi negli ultimi anni, principalmente dalla considerazione che il nuovo Modello OCSE 2010 non può trovare ovviamente riscontro nelle convenzioni stipulate dall'Italia e già in vigore alla data della sua pubblicazione<sup>97</sup>.

Al comma 1 dell'art. 7 (Modello OCSE 2008) viene stabilito il primo principio generale per attribuire il reddito da tassare in capo alla stabile organizzazione, secondo il quale gli utili d'impresa sono imponibili nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione soltanto se e nella misura in cui alla stessa sono direttamente attribuibili.

Il secondo principio generale, dettato dal successivo comma 2, sancisce la norma fondamentale su cui deve basarsi la quantificazione dei profitti della stabile organizzazione, ossia il "principio di libera concorrenza", internazionalmente riconosciuto come "*at arm's length principle*" (letteralmente "principio della lunghezza del braccio").

La stabile organizzazione, in tale ottica, deve essere considerata come un'impresa distinta e indipendente dalla casa madre che opera sul mercato in regime concorrenziale, applicando indistintamente gli stessi prezzi ai soggetti correlati o meno, in condizioni similari<sup>98</sup>.

Il reddito da attribuirle, pertanto, dovrebbe essere quello che verrebbe realizzato dalla stessa se, invece di avere rapporti con la casa madre (comprese, anche, altre sue eventuali stabili organizzazioni nonché altre società di un gruppo e loro stabili organizzazioni), svolgesse le medesime funzioni e avesse rapporti esclusivamente con soggetti giuridicamente autonomi e indipendenti, a prezzi e condizioni di mercato.

---

<sup>95</sup> Cfr. Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pag. 856, anche per quanto riguarda l'*excursus* storico della norma convenzionale.

<sup>96</sup> Cfr. OECD, *The 2010 Update to the Model Tax Convention*, [www.oecd.org](http://www.oecd.org), pubblicato in data 22 luglio 2010.

<sup>97</sup> Cfr. in tal senso AA.VV., *La stabile organizzazione e il rappresentante fiscale*, cit., pag. 149. Cfr. inoltre Valente P., *Il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. La versione 2010*, in *Il Fisco*, n. 33/2010, dove l'autore precisa che nel documento OCSE "*The 2010 Update to the Model Tax Convention*" del 22/7/2010, viene riportata, in apposito *Annex*, la precedente versione 2008 dell'art. 7 e del relativo Commentario. Ciò al fine di fornire un "riferimento storico" in considerazione del fatto che tale precedente versione, presente nelle Convenzioni già sottoscritte ed in vigore, conserva rilevanza ai fini della loro applicazione ed interpretazione.

<sup>98</sup> Cfr. Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pag. 850.





Quest'approccio, privilegiato da parte dell'OCSE<sup>99</sup> e denominato “*functionally separate entity approach*”<sup>100</sup>, al fine di determinare il ruolo svolto dalla stabile organizzazione nell'attività d'impresa e valorizzare i prezzi “*at arm's length*”<sup>101</sup> relativi alle operazioni (trasferimenti interni di beni e/o servizi) che intercorrono tra la stessa e la casa madre, deve fare riferimento alle regole fissate dallo stesso organismo in materia di *transfer pricing*<sup>102</sup>, tenendo conto dei necessari adattamenti dovuti alla differenza esistente tra una stabile organizzazione ed una società sussidiaria con propria personalità giuridica.

La metodologia di attribuzione degli utili scelta dall'OCSE prevede due fasi:

- 1) Una prima analisi funzionale e fattuale attraverso la quale, sostanzialmente, seguendo i principi stabiliti in materia di *transfer pricing*, andranno identificate/i:
  - le attività svolte dalla stabile organizzazione;
  - le responsabilità ed i rischi economici assunti dalla stessa in considerazione delle funzioni svolte;
  - gli *asset* (beni materiali ed immateriali) che utilizza per svolgere le sue funzioni<sup>103</sup>;
  - il capitale proprio (cd. *free capital*) da attribuirle, necessario per svolgere le sue funzioni.
- 2) Una seconda fase in cui si determinerà la quota parte di utili dell'impresa riferibili alla stabile organizzazione, quale remunerazione per le funzioni dalla stessa svolte ed in considerazione dei rischi e degli *asset* attribuiti, valorizzando i prezzi “*at arm's length*” relativi alle operazioni intercorse con la casa madre<sup>104</sup>.

---

<sup>99</sup> E' la cd. “*Working Hypothesis*”, elaborata quale “*Authorised OECD approach*” nel Rapporto.

<sup>100</sup> Tale approccio (“analisi funzionale”) è uno dei due che le amministrazioni fiscali dei vari Stati utilizzano per individuare i redditi da attribuire ad una stabile organizzazione. L'altro è quello denominato “*relevant business activity approach*” (“attività economica prevalente”), secondo cui gli utili da imputare sono solo quelli riferibili alla specifica attività produttiva e/o commerciale a fronte della quale la stabile organizzazione ha un qualche ruolo attivo. Cfr. AA.VV., *La stabile organizzazione e il rappresentante fiscale*, cit., pag. 151.

<sup>101</sup> In sostanza, il nostro concetto interno di “*valore normale*”, come definito dall'art. 9, comma 3, del T.U.I.R.: “*Per valore normale ... si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi...*”.

<sup>102</sup> Principi stabiliti nell'art. 9 del Modello OCSE e interpretati dallo stesso organismo nel documento “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, [www.oecd.org](http://www.oecd.org), pubblicato nel 1995. Di seguito “*Guidelines*”.

<sup>103</sup> Si noti che non deve essere data rilevanza al titolo legale in base al quale il bene è utilizzato, bensì alla “*proprietà economica*”.

<sup>104</sup> E' facile intuire l'importanza di conservare un'adeguata documentazione contabile.





I metodi per determinare i prezzi di trasferimento saranno quelli identificati in materia di *transfer pricing* dalle “*Guidelines*”<sup>105</sup>, per un approfondimento dei quali si rimanda ad appositi manuali di fiscalità internazionale.

Con specifico riferimento alle imprese che svolgono attività di *e-commerce*, si segnala che, pur nella consapevolezza che l’applicazione dei metodi di *transfer pricing* indicati dalle “*Guidelines*” alla particolare realtà non sia di facile esecuzione, tali metodologie sono state ritenute idonee dall’OCSE<sup>106</sup>.

Nel calcolare gli utili di una stabile organizzazione bisogna, infine, tenere presente che il comma 3 dell’art. 7 ammette in deduzione le spese sostenute per gli scopi da essa perseguiti, anche considerando quelle che derivano dalle operazioni con la casa madre, tra cui i riaddebiti delle spese di direzione e generali amministrative (cd. “spese di regia”).

Il principio generale stabilito in merito a detti riaddebiti è quello secondo cui:

- se i beni e servizi resi dalla casa madre si riferiscono e sono direttamente inerenti all’attività propria dell’impresa, il riaddebito avverrà determinando un prezzo comprensivo di un certo margine di utile (principio “*at arm’s length*”);
- altrimenti, come nel caso delle “spese di regia”, verrà riaddebitato il puro costo<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> Esistono metodi tradizionali basati sulla transazione (*Traditional Transaction Methods*) - da preferire quali strumenti per stabilire prezzi “*at arm’s length*” - come:

- Metodo del prezzo comparabile (*Comparable Uncontrolled Price Method – CUP*);
- Metodo del prezzo di rivendita (*Resale Price Method – RPM*);
- Metodo del costo maggiorato (*Cost Plus Method – CPM*).

Ove tali metodi non siano attendibili o manchino dati necessari ad applicarli (ad es. prezzi di confronto), si potranno utilizzare, sempre nel rispetto del principio di libera concorrenza, i metodi basati sull’utile della transazione (*Transactional Profits Methods*), come:

- Metodo della ripartizione dell’utile (*Profit Split Method – PSM*)
- Metodo del margine netto sulle transazioni (*Transaction Net Margin Method – TNMM*)

Elemento comune ai suddetti metodi è il principio della “comparabilità” della transazione con quella che avviene nel libero mercato, prendendo in considerazione elementi differenti a seconda del metodo utilizzato.

Cfr. Santacroce B. e Ficola S., *L’IVA nell’e-commerce e la fatturazione elettronica*, 2010, Maggioli Editore, pag. 72.

<sup>106</sup> Cfr. OECD, “*Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions. A discussion paper from the Technical Advisory Group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits*”, febbraio 2001, reperibile all’indirizzo <http://www.oecd.org/dataoecd/46/25/1923312.pdf>.

Cfr. inoltre Rivelli, “*Transfer pricing e commercio elettronico nell’ambito delle transazioni internazionali*”, documento presente sul *sito web* dell’Associazione Information & Communication Technology Dottori Commercialisti, reperibile all’indirizzo [http://www.ictdott.com/interventi/Rivelli\\_it.pdf](http://www.ictdott.com/interventi/Rivelli_it.pdf), dove viene ripercorso lo studio di cui al documento OCSE richiamato in nota, con un’esemplificazione di quattro casi di applicazione pratica dei metodi di *transfer pricing* al commercio elettronico (nello specifico ad un *server* che costituisce stabile organizzazione).

<sup>107</sup> Cfr. Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pag. 852.





Passando alle modifiche intervenute nel 2010, preme innanzitutto evidenziare che l'OCSE ha ritenuto che le conclusioni raggiunte nel Rapporto sopra citato dovessero essere trasposte nel nuovo art. 7<sup>108</sup> e nel relativo Commentario, ai fini della negoziazione di nuovi futuri trattati bilaterali.

Art. 7 e relativo Commentario sono stati completamente riscritti, ma, nella sostanza, riflettono quanto già detto.

Il primo comma dell'articolo resta di fatto immutato, così come il comma 4 del nuovo art. 7 riproduce il contenuto del vecchio comma 7 (statuizione della prevalenza degli articoli del Trattato applicabili a singole categorie di reddito rispetto all'art.7).

Il comma 2, invece, confermando che per determinare il reddito da attribuire alla stabile organizzazione bisogna rifarsi al principio cardine dell' "*at arm's length*", fa ora espresso riferimento alle funzioni svolte, agli *asset* utilizzati ed ai rischi assunti dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e attraverso le altre parti dell'impresa; si richiama, quindi, il "*functionally separate entity approach*", sottolineando la necessità di considerare tutti i "*dealings*" (rapporti, transazioni), con parti indipendenti e con le altre parti dell'impresa.

Viene previsto (comma 3, che sostituisce i vecchi commi 3, 4, 5 e 6), infine, mutuando il contenuto dell'art 9 in tema di *transfer price*, il meccanismo automatico denominato "*corresponding adjustment mechanism*", in base al quale, se l'Amministrazione finanziaria dello Stato di residenza della società (o della stabile organizzazione), interpretando "differentemente" la disposizione del comma 2, rettifica la base imponibile, lo Stato dove ha

---

<sup>108</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010, [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

Art. 7: "1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article."





sede la stabile organizzazione (o la società) è invitato ad adeguarsi in misura corrispondente al fine di evitare doppie imposizioni<sup>109</sup>.

#### 4.2.2.2. La disciplina nazionale

La norma nazionale non si occupa nello specifico della materia dell'attribuzione dei redditi alla stabile organizzazione e, generalmente, si fa riferimento alle norme di carattere internazionale.

Un'impresa italiana con stabile organizzazione all'estero soggiace agli obblighi amministrativi, contabili e fiscali sia dello Stato estero che dello Stato italiano, al quale deve rendere conto dei redditi prodotti ai fini della loro tassabilità interna e del conseguente recupero delle imposte pagate all'estero<sup>110</sup>.

I redditi dei soggetti non residenti, d'altro canto, sono tassati in Italia solo se prodotti sul territorio nazionale tramite una stabile organizzazione<sup>111</sup>. L'imputazione di tali redditi deve essere, tuttavia, verificata anche alla luce delle Convenzioni stipulate dall'Italia; queste limitano, infatti, il fenomeno della cd. *forza di attrazione* dello Stato italiano, ossia l'estensione del suo potere impositivo anche sui redditi, prodotti sì nel territorio nazionale, ma non effettivamente connessi alla stabile organizzazione<sup>112</sup>. Ciò avviene sulla base di quanto previsto dal T.U.I.R. all'art. 151<sup>113</sup>, norma che stabilisce i criteri di territorialità applicabili al reddito complessivo di soggetti non residenti e dall'art. 152<sup>114</sup>, dove sono dettati i criteri principali di determinazione del reddito complessivo<sup>115</sup>.

---

<sup>109</sup> Cfr. AA.VV., *La stabile organizzazione e il rappresentante fiscale*, cit., pag. 208.

<sup>110</sup> Cfr. art. 165 T.U.I.R..

<sup>111</sup> Cfr. art. 23, comma 1, lettera e), T.U.I.R..

<sup>112</sup> Secondo i principi internazionali tali redditi devono essere, per contro, imputati alla casa madre.

<sup>113</sup> "1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 73 è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. 2. Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell'articolo 23, tenendo conto, per i redditi d'impresa, anche delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni, nonché gli utili distribuiti da società ed enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 e le plusvalenze indicate nell'articolo 23, comma 1, lettera f)."

<sup>114</sup> "1. Per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, eccettuate le società semplici, il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia. 2. In mancanza di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I, relative alle categorie nelle quali rientrano..."

<sup>115</sup> Per un'approfondita disamina sul fenomeno della cd. *forza di attrazione* cfr. SFONDRINI, *La stabile organizzazione*, cit., pagg. 863-866.





In presenza di una stabile organizzazione, tanto in Italia di un soggetto non residente quanto all'estero di un soggetto residente, il reddito è determinato:

- applicando le norme italiane sul reddito d'impresa;
- rettificando lo stesso relativamente a specifiche voci di costo e ricavo in funzione della rilevanza che hanno le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;
- valorizzando e contabilizzando i trasferimenti interni con la casa madre e gli addebiti di spese generali da parte della stessa.

Con riguardo all'ultimo punto, mancando una disciplina interna specifica, occorre riferirsi alla posizione assunta dalla prassi e dalla giurisprudenza, le quali hanno confermato:

- relativamente alla rilevanza fiscale delle operazioni tra casa madre e stabile organizzazione, l'applicabilità del principio “*at arm's length*” previsto dall'art. 7 del Modello OCSE<sup>116</sup>;
- quanto alle cd. “spese di regia”, l'ammissibilità della loro deduzione sempreché il contribuente possa dimostrare con idonea documentazione il rispetto dei requisiti di certezza, inerenza e congruità<sup>117</sup>.

#### 4.2.3. Gli obblighi contabili della stabile organizzazione

Il tema degli adempimenti contabili di una stabile organizzazione, che sia all'estero di un soggetto residente o in Italia di un soggetto non residente, è caratterizzato, nel nostro ordinamento, dalla presenza di una sola norma di natura fiscale.

La disposizione a cui si fa riferimento è l'art. 14, comma 5, del D.P.R. 600/1973, il quale recita: *“Le società, gli enti e gli imprenditori di cui al primo comma che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni, devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse.”*

---

<sup>116</sup> Cfr. R.M. n. 9/427 dell'8 aprile 1980 e R.M. n. 9/2555 del 31 gennaio 1981.

Cfr. inoltre Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pag. 866. L'autore sostiene che la normativa italiana sul *transfer price* dettata dall'art. 110, comma 7, T.U.I.R. (utilizzo del criterio del “valore normale”), alla luce dell'interpretazione ministeriale fornita dalla C.M. n. 32 del 22 settembre 1980, sia applicabile tanto ai rapporti tra società estere e stabili organizzazioni italiane quanto alle società italiane con stabili organizzazioni all'estero.

<sup>117</sup> Cfr. C.M. 9/2267 del 22 settembre 1980, C.M. n. 271/E del 21 ottobre 1997, Cass. 28 maggio 1999 n. 5225, Cass. 1 agosto 2000 n. 10062.





Ciò che viene richiesto è, quindi, la rilevazione distinta dei fatti di gestione e la determinazione separata dei risultati di esercizio. Nulla si dice, tuttavia, in merito agli aspetti procedurali e ai metodi contabili da adottare.

A colmare tale lacuna normativa è venuta in soccorso la prassi<sup>118</sup> che ha fornito, con riguardo alla stabile organizzazione all'estero di un'impresa residente, gli opportuni chiarimenti in merito. Sostanzialmente viene confermata la piena idoneità, a rispettare la prescrizione normativa citata, di una procedura contabile basata su un sistema di “scritture sezionali” .

Le soluzioni pratiche individuate si possono riassumere come segue<sup>119</sup>:

- 1) Contabilità “decentrata”: la stabile organizzazione tiene presso la sua sede un giornale sezionale e, periodicamente<sup>120</sup>, invia lo stesso alla casa madre che provvede a immettere i saldi nel suo libro giornale e, annualmente, a redigere il bilancio consolidando partite attive e passive.
- 2) Contabilità “accentrata”: la stabile organizzazione raccoglie la documentazione contabile e la invia periodicamente alla casa madre, la quale potrà, alternativamente:
  - trascrivere le singole operazioni nel proprio libro giornale operando su schede di mastro intestate alla stabile organizzazione, senza quindi adottare libri sezionali;
  - predisporre un apposito libro giornale sezionale intestato alla stabile organizzazione e trascriverci le singole operazioni, trasferendo periodicamente i saldi nel libro giornale della sede centrale.

Come è facile intuire, oltre a conformarsi alla disciplina dettata dalla norma nazionale, l'impresa (per mezzo della stabile organizzazione o meno) dovrà adempiere agli obblighi contabili e fiscali prescritti dalla normativa dello Stato estero.

Anche per quanto attiene una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, non esistono norme che obbligano a seguire una specifica impostazione contabile e l'unico riferimento è il solito art. 14 D.P.R. 600/1973.

Sarà sufficiente, pertanto, tenere una regolare contabilità sui libri obbligatori previsti dallo stesso articolo. Oltre a ciò, come è ovvio, risulterà necessario predisporre i registri IVA e

---

<sup>118</sup> Cfr. C.M. n. 7/1496 del 30 aprile 1977, R.M. n. 428 del 15 luglio 1980, R.M. n. 9/2398 del 1 febbraio 1983.

<sup>119</sup> Cfr. Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pagg. 871-74.

<sup>120</sup> La periodicità consigliata dalla dottrina per l'invio dei saldi è quella mensile, onde consentire il rispetto di quanto previsto dall'art. 22, comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 600/1973, che recita: “*Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni*”. Quanto detto vale anche per i riferimenti alla periodicità nella procedura alternativa descritta di seguito. Cfr. AA.VV., *La stabile organizzazione e il rappresentante fiscale*, cit., pag. 214, Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pag. 872.





redigere annualmente il bilancio, sulla base del quale verrà elaborata e presentata la dichiarazione dei redditi<sup>121</sup>.

Alla luce di quanto sopra, nel caso di attività di commercio elettronico svolte tramite un *server* che configura stabile organizzazione anche in assenza di personale, si opererà, ad avviso di chi scrive, per una procedura contabile “accentrata”.

#### 4.2.3.1. La conversione in Euro dei conti: profili civilistici e normativa tributaria

La presenza di una stabile organizzazione all'estero di un'impresa italiana, la cui contabilità è tenuta in una valuta diversa dall'Euro, determina la necessità di convertire i saldi prima di farli confluire nel bilancio della casa madre.

Dal punto di vista civilistico le uniche indicazioni operative si rinvencono nel Principio contabile nazionale n. 17<sup>122</sup> concernente il bilancio consolidato, il quale affronta il problema della traduzione dei bilanci espressi in valuta estera ai fini della redazione del bilancio consolidato di gruppo, ma non tocca la tematica specifica delle stabili organizzazioni.

Ciò viene fatto, tuttavia, dal Principio contabile nazionale n. 26<sup>123</sup> il quale richiama il metodo di traduzione dei conti in valuta estera indicato dal Principio n. 17 prevedendo che: “*Le stabili organizzazioni all'estero (filiali o succursali) sono entità la cui attività è integrata con quella della sede principale; pertanto il loro bilancio, ai fini dell'integrazione con quello della sede principale, è tradotto utilizzando le procedure descritte nel Principio contabile 17, Il bilancio consolidato...*”

Le citate procedure attengono al cd. “metodo del cambio corrente”<sup>124</sup>, secondo cui i cambi da utilizzare nella traduzione dei conti in valuta estera sono:

---

<sup>121</sup> Cfr. Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pag. 874.

<sup>122</sup> OIC, Principio contabile n. 17, *Il bilancio consolidato*, 2005. Il principio ha come riferimento il Principio contabile internazionale (IAS) dello IASB n. 21, *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*, 2003.

<sup>123</sup> OIC, Principio contabile n. 26, *Operazioni e partite in moneta estera*, 2005.

<sup>124</sup> L'altro principale metodo di traduzione è il cd. “metodo temporale”, secondo il quale i cambi da utilizzare sono:

- per le attività e passività monetarie, nonché per le attività e passività non monetarie iscritte a valori correnti, il cambio in essere alla data di bilancio;
- per le altre attività e passività, nonché per le voci di patrimonio netto, il cambio storico esistente alla data in cui tali attività e passività si sono formate;
- per gli ammortamenti ed altre voci di conto economico che si correlano elementi patrimoniali valutati a costi storici, il cambio utilizzato per tali attività;
- per le altre voci di conto economico, il cambio in essere alla data di ogni operazione o, per motivi di ordine pratico, un cambio medio di periodo.

La differenza che emerge verrà, in questo caso, registrata nel conto economico tra le differenze di cambio, sotto la voce “Differenza di traduzione”.





- per le attività, le passività e le voci di Patrimonio Netto, il cambio a pronti alla data di bilancio;
- per le poste di conto economico, il cambio in essere alla data di ogni operazione, oppure, per ovvi motivi di ordine pratico, al cambio medio del periodo.

La differenza che emerge deve essere registrata in un'apposita riserva del patrimonio netto denominata "Riserva da differenza di traduzione".

Sotto il profilo fiscale, la disciplina italiana è contenuta nell'art. 110, comma 2, del T.U.I.R., il quale prevede:

- la conversione in Euro di tutti i saldi di conto in valuta estera secondo il cambio di chiusura dell'esercizio, discostandosi quindi dai principi contabili menzionati;
- l'irrelevanza fiscale delle differenze rispetto ai saldi di conto relativi all'esercizio precedente, nella considerazione che tali differenze non riguardano operazioni di cambio ma derivano unicamente dall'esigenza di redigere il bilancio secondo la normativa tributaria italiana<sup>125</sup>.

### 4.3. La stabile organizzazione ai fini IVA

L'art. 162 del T.U.I.R., già oggetto di analisi, nel delineare i requisiti essenziali a fronte dei quali si configura una stabile organizzazione, limita l'applicazione della definizione "... ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ...".

Il sistema normativo IVA interno, d'altro canto, pur fornendo una serie di richiami al concetto di stabile organizzazione<sup>126</sup>, è ancora oggi sprovvisto di una precisa definizione. La stessa lacuna normativa si è rinvenuta anche a livello comunitario fino all'approvazione del recente Regolamento di esecuzione n. 282/2011<sup>127</sup>.

---

Cfr. Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pag. 878, al quale si rimanda anche per esempi di applicazione dei metodi di traduzione.

<sup>125</sup> Per un approfondimento relativo agli effetti, sulle differenze in argomento, del disallineamento della norma fiscale rispetto ai principi contabili si veda Sfondrini A., *La stabile organizzazione*, cit., pagg. 883-884.

<sup>126</sup> Cfr. principalmente artt. 7, 17 e 38-bis2, D.P.R. 633/1972.

<sup>127</sup> Regolamento n. 282/2011 del 15 marzo 2011, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea n. 77 del 23 marzo 2011, serie L, reperibile all'indirizzo [http://www.fiscooggi.it/files/regolamento\\_282\\_2011.pdf](http://www.fiscooggi.it/files/regolamento_282_2011.pdf). Per un approfondimento sul provvedimento cfr. Bancalari M., *Regolamento (CE) n. 282/2011 – Il nuovo regolamento d'attuazione della Direttiva Iva*, in *Il Fisco*, n. 16/2011, pag. 1-2511 e segg..





Per meglio comprendere i tratti salienti del problema e delineare i contorni dell'istituto in esame in ambito IVA, è necessario muovere innanzitutto dalla funzione alla quale esso assolve.

Mentre nel sistema delle imposte sui redditi, come già visto, la stabile organizzazione ha la funzione di ripartire il reddito dell'impresa tra i diversi Stati interessati alla sua produzione<sup>128</sup>, nel sistema IVA il ruolo è quello di criterio di collegamento territoriale<sup>129</sup> di determinate prestazioni di servizi<sup>130</sup> ai fini dell'applicabilità del tributo e della conseguente individuazione del "soggetto passivo" tenuto ad una serie di adempimenti.

Pertanto, qualora ad una stabile organizzazione sia riferibile una determinata prestazione di servizi (perché resa o ricevuta dalla stessa o per il suo tramite), allora l'istituto assumerà rilievo sotto il profilo dell'IVA e determinerà il "luogo di effettuazione" dell'operazione.

Proprio nella definizione comunitaria di tale ultimo concetto ("luogo di effettuazione della prestazione di servizi"), fornita prima dalla Direttiva 77/388/CEE<sup>131</sup> e successivamente dalla

---

<sup>128</sup> Cfr. Franzoni P., Ludermann P., *La nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi e la nozione di centro di attività stabile ai fini IVA*, in *Bollettino Tributario*, n. 6/2007, pag. 518.

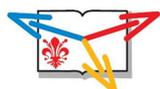
<sup>129</sup> Criterio di collegamento che si può definire di secondo grado, in quanto ciò che deve assumere rilievo ai fini della localizzazione dell'operazione è in primo luogo la sede dell'attività economica, qualificata oggi come il centro decisionale dell'impresa.

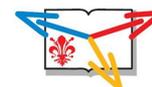
Cfr.: l'art. 9 della Direttiva n. 77/388/CEE il quale recita: "si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile"; l'art. 43 della Direttiva n. 2006/112/CE, nella sua versione ante modifiche apportate dalla Direttiva n. 2008/8/CE (che cambia i criteri di territorialità al fine di avvicinare il luogo di tassazione a quello di consumo): "il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione"; gli artt. 44-45 della stessa Direttiva n. 2006/112/CE post modifiche: "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..." – "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..."

Cfr. inoltre, sul punto: Scalesse R. R., *Individuazione della stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in Dragonetti A., Sfondrini A., Piacentini V. *Manuale di fiscalità internazionale*, cit., pag. 1329; Franzoni P., Ludermann P., *La nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi e la nozione di centro di attività stabile ai fini IVA*, cit., pag. 518; Ciccioli R., Dragonetti A., *La stabile organizzazione Iva alla luce del Regolamento di esecuzione UE n. 28/2011*, in *Il Fisco* n. 19/2011, pag. 1-2988 e segg..

<sup>130</sup> Per le cessioni di beni il concetto di stabile organizzazione non assume significato essendo il criterio di collegamento con il territorio dello Stato regolato, ai sensi dell'art. 7-bis D.P.R. 633/1972, dall'esistenza fisica del bene nel territorio dello Stato stesso. Cfr. Scalesse R. R., *Individuazione della stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., pag. 1329.

<sup>131</sup> Cfr. art. 9 riportato in nota precedente. Come si può notare, la prima locuzione utilizzata dal legislatore comunitario fu quella di "centro di attività stabile".





Direttiva 2006/112/CE<sup>132</sup>, si rinviene il criterio di collegamento territoriale della stabile organizzazione.

L'istituto, tuttavia, pur essendo richiamato dal legislatore comunitario, è rimasto per lungo tempo privo di definizione.

A tale carenza informativa, che, com'è ovvio, ha causato notevoli problematiche ed ampi dibattiti, si è supplito negli anni attraverso l'interpretazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia europea che in più occasioni<sup>133</sup> si è pronunciata su questioni specifiche ed ha fornito principi di applicazione generale.

I giudici comunitari, prescindendo dalla definizione e dall'interpretazione dell'art 5 del Modello OCSE ai fini reddituali<sup>134</sup>, hanno individuato le seguenti condizioni necessarie affinché possa sussistere una stabile organizzazione in ambito IVA:

- un'installazione fissa a disposizione con un sufficiente grado di permanenza;
- la presenza di risorse umane e mezzi tecnici;
- l'effettuazione, in modo autonomo, di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA.

I principi enunciati dalla Corte di Giustizia, a distanza di diversi anni, hanno oggi trovato recepimento nell'art. 11 del Regolamento n. 282/2011 sopra richiamato, il quale definisce stabile organizzazione “... qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica ... caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione”<sup>135</sup>.

Il carattere distintivo della stabile organizzazione IVA risiede dunque nella struttura, intesa non come semplice sede fissa, ma come un insieme di risorse umane, mezzi tecnici e sede

---

<sup>132</sup> Cfr. art. 43, *ante* modifiche, nel quale appare la modifica della locuzione “centro di attività stabile” col termine “stabile organizzazione”, e artt. 44-45 *post* modifiche, riportati in nota precedente.

<sup>133</sup> Cfr. Corte di Giustizia europea, 4 luglio 1985, C-168/84; Corte di Giustizia europea, 2 maggio 1996, C-231/94; Corte di Giustizia europea, 20 febbraio 1997, C-260/95; Corte di Giustizia europea, 17 luglio 1997, C-190/95; Corte di Giustizia europea, 7 maggio 1998, C-390/96.

<sup>134</sup> Cfr. Rolle G., *La Cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione “personale” e “materiale”*, in *Il Fisco* n. 20/2010, pag. 3157. Nonostante tale attitudine interpretativa, si può comunque intuire che emergono elementi comuni alla definizione dell'art. 5 del Modello OCSE.

<sup>135</sup> Per un approfondimento si veda anche Ricca F., *Iva: la stabile organizzazione*, in *Fiscal News* di *Fiscal Focus*, n. 141/2011, [www.fiscal-focus.it](http://www.fiscal-focus.it).





fisica dell'impresa che garantiscono la permanenza nel territorio dello Stato membro, nonché l'idoneità a svolgere e ricevere servizi<sup>136</sup>.

Per quanto attiene il sistema IVA interno, è stata la giurisprudenza che, come a livello comunitario, ha provveduto a colmare, attraverso la propria interpretazione, l'assenza normativa di definizione (che si ricorda ancora oggi sussiste).

Attraverso un diverso approccio rispetto a quello dei colleghi comunitari e raggiungendo sostanzialmente le stesse conclusioni, i giudici della Corte di Cassazione hanno ripetutamente<sup>137</sup> individuato una nozione di stabile organizzazione delineata sulla base del Modello OCSE, ma opportunamente integrata, ai fini dell'applicazione dell'IVA, con quella più restrittiva prevista in ambito comunitario<sup>138</sup>.

In conclusione, da quanto finora detto risulta evidente come la nozione di stabile organizzazione valida ai fini delle imposte sui redditi non necessariamente coincide con quella che assume rilievo nel sistema IVA, laddove è requisito fondamentale la presenza permanente di mezzi umani e tecnici e non è sufficiente, ad esempio, la sola esistenza di un'attrezzatura automatica come un *server*<sup>139</sup>. A ciò si aggiunga che, sempre ai fini IVA, risulta problematica anche la configurabilità di una figura analoga alla cd. stabile organizzazione personale<sup>140</sup>.

---

<sup>136</sup> Cfr. Ciccioli R., Dragonetti A., *La stabile organizzazione Iva alla luce del Regolamento di esecuzione UE n. 28/2011*, cit., pag. 1-2988 e segg..

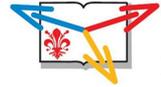
<sup>137</sup> Cfr. Cass., 25 luglio 2002, n. 10925; Cass., 6 dicembre 2002, n. 17373; Cass., 28 luglio 2006, n. 17206.

<sup>138</sup> Cfr. Rolle G., *La Cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione "personale" e "materiale"*, cit., pag. 3158.

<sup>139</sup> Cfr. Setti S., *La stabile organizzazione ai fini IVA*, articolo pubblicato il 21/7/2006 e reperibile all'indirizzo [www.misterfisco.it/saggi/Stabile-organizzazione-ai-fini-iva.PDF](http://www.misterfisco.it/saggi/Stabile-organizzazione-ai-fini-iva.PDF).

<sup>140</sup> Cfr. Rolle G., *La Cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione "personale" e "materiale"*, cit., pag. 3158.





## BIBLIOGRAFIA

### **Normativa**

Direttiva n. 77/388/CEE  
Direttiva n. 2006/112/CE  
Direttiva n. 2008/8/CE  
Regolamento (CE) n. 282/2011  
D.P.R. n. 633/1972  
D.P.R. n. 600/1973  
D.P.R. n. 917/1986

### **Giurisprudenza**

Corte di Giustizia europea, 4 luglio 1985, C-168/84  
Corte di Giustizia europea, 2 maggio 1996, C-231/94  
Corte di Giustizia europea, 20 febbraio 1997, C-260/95  
Corte di Giustizia europea, 17 luglio 1997, C-190/95  
Corte di Giustizia europea, 7 maggio 1998, C-390/96  
Cassazione, 27 novembre 1987, n. 8815  
Cassazione, 28 maggio 1999, n. 5225  
Cassazione, 1 agosto 2000, n. 10062  
Cassazione, 25 maggio 2002, n. 7682  
Cassazione, 25 luglio 2002, n. 10925  
Cassazione, 6 dicembre 2002, n. 17373  
Cassazione, 28 luglio 2006, n. 17206  
Comm. trib. centr., 9 marzo 1990, n. 1887

### **Prassi**

#### *Ministeriale*

C.M. n. 7/1496/1977  
C.M. n. 9/2267/1980  
C.M. n. 271/E/1997  
R.M. n. 9/427/1980





R.M. n. 428/1980

R.M. n. 9/2555/1981

R.M. n. 9/2398/1983

R.M. 501504/1991

R.M. n. 119/E/2007

### *Contabile*

IASB, IAS n. 21, *Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere*, 2003

OIC, Principio contabile n. 17, *Il bilancio consolidato*, 2005

OIC, Principio contabile n. 26, *Operazioni e partite in moneta estera*, 2005

### *Organismi internazionali*

OECD, “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, 1995, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD Committee on Fiscal Affairs, “*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*”, 2000, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, “*Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions. A discussion paper from the Technical Advisory Group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits*”, 2001, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2008, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, *The 2010 Update to the Model Tax Convention*, 2010, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

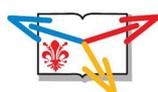
### **Dottrina**

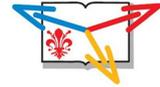
AA.VV., *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, (a cura di) Ficari V., 2004, Torino

AA.VV., *La stabile organizzazione e il rappresentante fiscale*, 2010, SEAC

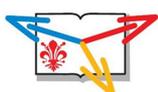
Bancalari M., *Regolamento (CE) n. 282/2011 – Il nuovo regolamento d’attuazione della Direttiva Iva*, in *Il Fisco*, n. 16/2011

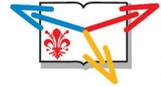
Bertone G., *Traduzione in italiano del Commentario OCSE 2010 in tema di stabile organizzazione*, [www.studiocataldi.it](http://www.studiocataldi.it)





- Ciccioli R., Dragonetti A., *La stabile organizzazione Iva alla luce del Regolamento di esecuzione UE n. 28/2011*, in *Il Fisco* n. 19/2011
- De Luca A., Ritrovato F., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, in *Il Fisco*, n. 14/2004
- De Luca A., Stevanato D., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 9/2004
- Del Giudice M., *La stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle Convenzioni stipulate dall'Italia*, in *Il Fisco*, n. 45/2008
- Dragonetti A., Sfondrini A., Piacentini V., , *Manuale di fiscalità internazionale*, 2010, IPSOA
- Franzoni P., Ludermann P., *La nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi e la nozione di centro di attività stabile ai fini IVA*, in *Bollettino Tributario*, n. 6/2007
- Giaconia M., Greco L., *Quando il server è stabile organizzazione materiale*, in *Corriere Tributario*, n. 28/2007
- Manca M., *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *Il Fisco*, n. 48/2003
- Marconi M., *Il server come stabile organizzazione*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 6/2007
- Ricca F., *Iva: la stabile organizzazione*, in *Fiscal News di Fiscal Focus*, n. 141/2011, [www.fiscal-focus.it](http://www.fiscal-focus.it)
- Rivelli, “*Transfer pricing e commercio elettronico nell'ambito delle transazioni internazionali*”, 1995, [http://www.ictdott.com/interventi/Rivelli\\_it.pdf](http://www.ictdott.com/interventi/Rivelli_it.pdf)
- Roccatagliata F., Valente P., *Internet: stabile organizzazione nel commentario OCSE*, in *Impresa c.i.*, n. 7-8/2001
- Rolle G., *La Cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione “personale” e “materiale”*, in *Il Fisco* n. 20/2010
- Santacroce B. e Ficola S., *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, 2010, Maggioli Editore
- Setti S., *La stabile organizzazione ai fini IVA*, 2006, in *Mister Fisco.it*, [www.misterfisco.it/saggi/Stabile-organizzazione-ai-fini-iva.PDF](http://www.misterfisco.it/saggi/Stabile-organizzazione-ai-fini-iva.PDF)
- Stesuri A., *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in *Il Fisco* n. 17/2005
- Tomassini A., Tortora A., *Stabile organizzazione ed estero vestizione nel commercio elettronico*, in *Il Fisco*, n. 28/2006





Trutalli F., *Stabile organizzazione e commercio elettronico secondo il nuovo commentario OCSE*, in *Bollettino Tributario*, n. 11/2011

Valente P., *Il Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. La versione 2010*, in *Il Fisco*, n. 33/2010





## 5. Casi particolari

*di Federica Feci e Tommaso Ridi*

### 5.1. Banner Pubblicitari

Si tratta di spazi di un sito Web resi disponibili a terzi, dietro il pagamento di un corrispettivo, che li utilizzano per scopo pubblicitario; il corrispettivo viene determinato in base al numero di accessi al *banner/link* da parte dei visitatori del sito.

Ad oggi l'Amministrazione finanziaria non si è espressa ufficialmente circa l'inquadramento reddituale dei proventi derivanti dalla suddetta attività; dall'esame della normativa D.Lgs. n. 917/86 sembrerebbe che i proventi derivanti dalla fornitura di banner pubblicitari possano essere classificati quali redditi d'impresa.

Nel caso in cui si ritenesse assente il requisito dell'abitudine (inteso come esercizio stabile e durevole dell'attività), tali proventi potrebbero essere classificati come redditi derivanti da attività commerciale non esercitata abitualmente ai sensi dell'art. 67 comma 1 lettera i) D.Lgs. n. 917/86 o quali redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (art. 67 comma 1 lettera l) D.Lgs. n. 917/86).

Ai fini IVA, al punto 3 dell'Allegato II della Direttiva 2006/112/CE, elenca le prestazioni di servizi fornite tramite mezzi elettronici, tra queste è presente la fornitura di immagini, testi e informazioni e la messa a disposizione di basi di dati; in base alla previsione dell'Allegato I al Reg. CE 1777/2005, rientra in questa tipologia di servizi anche la fornitura di spazi pubblicitari, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito Web.

Ai fini IVA tali prestazioni sono territorialmente imponibili nel Paese del committente del servizio, se questi è un soggetto passivo IVA. Se il committente è invece un soggetto privato la tassazione IVA avviene nello Stato del prestatore.

Se il committente è un soggetto IVA non italiano è necessario quindi, ai sensi del nuovo art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, emettere fattura senza applicazione dell'IVA e con l'indicazione "*Operazione fuori campo di applicazione dell'IVA ex art. 7-ter, D.P.R. n. 633/1972*".

Se le prestazioni sono rese a soggetti passivi comunitari sarà inoltre necessaria la compilazione del Modello Intrastat-Servizi.

Se le prestazioni sono rese a soggetti passivi IVA residenti in Paesi Black-List sarà inoltre necessaria la compilazione del Modello Black-List.

Di seguito alcuni codici attività consigliati per attività di pubblicità on-line:





73.11.01 – Ideazione di campagne pubblicitarie;

73.11.02 – Conduzione di campagne di marketing e altri servizi pubblicitari.

Non sembra corretto, invece, il codice 73.12.00 – “Attività delle concessionarie e degli altri intermediari di servizi pubblicitari”, in quanto, secondo le istruzioni presenti nelle Note Esplicative del Codice Ateco sul sito [www.istat.it](http://www.istat.it), da tale classe sono escluse espressamente le attività consistenti nella vendita diretta di tempi e spazi pubblicitari da parte degli stessi proprietari.

## **5.2. Vendita fiori via Internet<sup>141 142</sup>**

Andiamo ad analizzare una tipologia particolare di commercio che potrebbe generare dei dubbi sull'applicazione della normativa IVA propria del commercio elettronico diretto. Nello specifico trattiamo il caso di un'associazione tra fioristi che si occupa di promuovere e gestire il servizio di trasmissione ed esecuzione di ordinazioni per la consegna di omaggi floreali, sia sul territorio italiano sia all'estero. Questa casistica è stata sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate che con la R.M. n. 133/E/2004 ha fornito la seguente interpretazione.

Secondo il sistema tradizionale, l'ordine e la consegna dell'omaggio floreale hanno luogo mediante l'ausilio dei soci fioristi che eseguono le seguenti operazioni:

- il fiorista-trasmittente ha il compito di comunicare al socio di riferimento l'ordine avuto dal cliente per la consegna di un omaggio floreale, verso un corrispettivo pari al diritto di trasmissione e ad uno sconto calcolato sul valore dell'omaggio stesso;
- il fiorista-esecutore è colui che si occupa di eseguire materialmente la consegna dell'omaggio floreale a fronte di un corrispettivo pari alle spese di consegna ed al valore dell'omaggio stesso, al netto dello sconto riconosciuto al fiorista-trasmittente.

Il cliente da parte sua corrisponde direttamente al fiorista-trasmittente un importo lordo costituito:

- dalla somma del costo dell'omaggio floreale e delle spese di consegna. Il fiorista trasmittente incassa le somme (da considerarsi fuori campo IVA) per conto del fiorista-esecutore;

---

<sup>141</sup> Il presente capitolo è stato scritto da Lorenzo Viciani, Dottore commercialista e Revisore legale in Firenze.

<sup>142</sup> R.M. n.133/E/2004.





- dalle spese di trasmissione che costituiscono, invece, il corrispettivo del fiorista-trasmittente soggette, di conseguenza, all'obbligo della certificazione.

L'associazione, infine, gestisce attraverso un centro di elaborazione dati, le compensazioni di credito/debito che intercorrono tra i fioristi e provvede periodicamente ad accreditare/addebitare le somme di spettanza di ciascun socio trattenendo i canoni periodici ed annuali che ciascun socio è tenuto a corrisponderle.

In questo sistema, l'associazione è garante del buon esito di tutta l'operazione ma rimane un soggetto terzo rispetto ai rapporti che si instaurano tra il fiorista e il cliente.

Nel caso in cui si utilizzi direttamente *internet* per effettuare l'ordine dell'omaggio floreale, non è più contemplata la figura del fiorista-trasmittente, in quanto il cliente si rivolge direttamente all'associazione. L'associazione, pur rimanendo sempre soggetto terzo nei rapporti tra il cliente e il fiorista-esecutore, si incarica direttamente di trasmettere l'ordine al fiorista-esecutore e incassa per suo conto il prezzo stabilito dell'omaggio floreale più le spese di consegna, servizi per i quali percepisce un diritto di trasmissione. Anche in questo caso, l'associazione si limita a fornire un servizio di intermediazione per rendere possibile l'esecuzione della consegna dell'omaggio floreale.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in questa situazione, si ritiene che il rapporto cliente-associazione sia configurabile come un contratto di "*mandato con rappresentanza*". L'associazione (mandatario) agisce in nome e per conto del cliente (mandante), occupandosi di trovare un fiorista-esecutore (terzo) che esegua la consegna al destinatario indicato nell'ordine dal cliente. In particolare, nel "*mandato con rappresentanza*" gli atti giuridici compiuti dal mandatario<sup>143</sup> sono immediatamente riferibili al mandante nei cui confronti producono direttamente i loro effetti. Per questo è necessario che il mandatario sia legittimato ad agire in nome del mandante mediante un apposito consenso dell'interessato. In questo caso tale legittimazione si manifesta nel momento in cui il cliente esprime il proprio consenso inserendo i propri dati e le altre informazioni richieste nella pagina *web*. L'associazione, infatti, esegue l'ordinazione al fiorista-esecutore, sulla base delle informazioni fornite dal cliente, che ha l'obbligo di compilare l'ordine indicando il proprio nominativo, il destinatario dell'omaggio, la data dell'esecuzione, nonché di corrispondere tramite carta di credito, anticipatamente, il prezzo dell'omaggio floreale e delle spese di consegna, ossia i "*mezzi necessari per l'esecuzione del mandato*" (art. 1719 c.c.). Comunque, è bene evidenziare che il

---

<sup>143</sup> Nei limiti dei poteri a lui conferiti.





servizio di intermediazione svolto dall'associazione utilizzando *Internet* non è sufficiente a far rientrare l'operazione tra i "*servizi prestati tramite mezzi elettronici*" e quindi assoggettabile alla disciplina dell' "*e-commerce*".

Come precedentemente approfondito nel capitolo 5.4.1, un servizio prestato tramite mezzi elettronici è, *un servizio fornito attraverso internet o una rete elettronica la cui natura sia strettamente dipendente dalla tecnologia dell'informazione*, inoltre, *il servizio deve essere essenzialmente automatico e quindi l'intervento da parte dell'uomo deve essere minimo*.

Nel caso appena analizzato, il servizio di intermediazione fornito dall'associazione al fine di favorire la consegna degli omaggi floreali consiste in una prestazione di servizio che si fonda su un sostanziale e imprescindibile intervento umano; pertanto, l'uso di *internet* quale mezzo di comunicazione è equiparabile all'uso di un telefono o di un fax non determinando modifiche alle norme ordinarie IVA.

### **Prezzo omaggio floreale e spese di consegna**

Vediamo adesso come vengono regolati i rapporti tra l'associazione, il cliente e il fiorista-esecutore per quanto riguarda il prezzo dell'omaggio floreale e le spese di consegna.

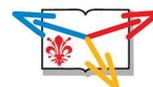
Associazione:

- incassa il prezzo dell'omaggio floreale e le spese di consegna per conto del fiorista-esecutore;
- ha l'obbligo di tenere una distinta di contabilizzazione delle somme incassate;
- emette una quietanza d'incasso nei confronti del cliente;
- la somma incassata non è imponibile, in quanto considerata "provvista di fondi" per l'esecuzione del mandato;
- registra gli importi nel registro delle vendite tra le operazioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

Fiorista-esecutore:

- ha l'obbligo di registrazione e certificazione delle medesime somme attraverso scontrino/ricevuta fiscale o fattura se richiesta dal cliente;
- quando la cessione e la consegna dell'omaggio floreale hanno luogo in Italia, le operazioni si considerano effettuate nello Stato, con la conseguenza che i corrispettivi incassati sono imponibili e soggetti ad aliquota ordinaria IVA;





- quando, invece, la cessione e la consegna dell'omaggio hanno luogo in un altro Stato gli importi non sono soggetti ad IVA per mancanza del presupposto della territorialità.

Cliente:

- paga il corrispettivo richiesto;
- riceve dall'associazione una quietanza dell'avvenuto pagamento;
- riceve dal fiorista-esecutore uno scontrino/ricevuta fiscale o una fattura.

### **Diritti e spese di trasmissione**

I diritti e le spese di trasmissione rappresentano il corrispettivo incassato dall'associazione per la prestazione di intermediazione<sup>144</sup> svolta e devono essere registrate nel registro delle vendite. L'associazione ha l'obbligo di documentare i relativi compensi mediante fattura.

L'associazione potrà ritrovarsi in diverse situazioni a seconda del luogo in cui viene effettuata la consegna.

La prestazione d'intermediazione sarà quindi:

- assoggettata ad IVA con aliquota ordinaria, se la consegna avviene in Italia;
- non soggetta ad IVA, se il cliente è soggetto passivo identificato in un altro Stato UE e la consegna avviene comunque in Italia;
- esclusa dall'applicazione dell'aliquota IVA, se la consegna avviene al di fuori del territorio dello Stato;
- assoggettata ad IVA, se il committente è soggetto IVA nazionale e se la consegna avviene fuori dall'Italia.

---

<sup>144</sup> A norma delle disposizioni contenute nell'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/93, convertito, con modificazioni, dalla legge 427/93: "le prestazioni di intermediazioni, ..., relative ad operazioni su beni mobili, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle operazioni di intermediazione rese a soggetti passivi in altro Stato membro. Se il committente della prestazione di intermediazione è soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato la prestazione si considera ivi effettuata ancorché l'operazione cui l'intermediazione si riferisce sia effettuata in altro Stato membro"





## BIBLIOGRAFIA

### Normativa

D.P.R. n. 633/1972

D.Lgs. n 917/1986

### Prassi

R.M. n.133/E/2004

### Dottrina

Barone M. Merighi J., *Operazioni intracomunitarie e modelli intrastat*, 2011, Seac

Capuano P., *Il trattamento fiscale della pubblicità on-line*, 2009, Misterfisco

Dragonetti A., Sfondrini A., Piacentini V., *Manuale di fiscalità internazionale*, 2010, IPSOA

Rivetti P., *Proventi dei banner come ricavi d'impresa*, 2011, Il Quotidiano del Commercialista – Eutekne

Santacroce B., Ficola S., *L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica*, 2010, Maggioli Editore

## SITOGRAFIA

[www.mauromichelini.it](http://www.mauromichelini.it)

