

INTERMEDIAZIONI, SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI E CRITERI DI COLLEGAMENTO IVA

Rassegna Tributaria, 2 / 2016, p. 343

INTERMEDIAZIONI, SERVIZI PRESTATI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI E CRITERI DI COLLEGAMENTO IVA

di Paola Tarigo

Estratto: L'economia digitale ha condotto alla nascita di nuove forme d'intermediazione, in particolare, di servizi resi tramite l'uso di mezzi elettronici con cui si mettono in contatto clienti e fornitori in modo automatizzato. Forme siffatte d'intermediazione si stanno diffondendo sempre più fra le cosiddette web company. Ciò che caratterizza questi nuovi servizi d'intermediazione è il modo automatizzato con cui sono resi, mancando, pressoché totalmente, un intervento umano. Ne consegue la relativa qualificazione come "servizi forniti tramite mezzi elettronici" ai fini della disciplina Iva sui criteri di territorialità.

Riferimenti

Direttiva CEE 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE

Regolamento della comunità Europea 15 marzo 2011 n. 282/2011

Regolamento della comunità Europea 7 ottobre 2013 n. 1042/2013

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 Art. 7-ter

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 Art. 7-sexies

SOMMARIO: 1. Le nuove figure di intermediari internet *based* - 2. I criteri di collegamento Iva per le prestazioni di servizi costituite da intermediazione - 3. (*Segue*) Ed i criteri di collegamento Iva per i servizi prestati tramite sistemi elettronici - 4. La definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" - 5. Obblighi Iva discendenti da servizi di intermediazione e da servizi elettronici - 6. Una nozione riduttiva, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di *e-service* applicato alle intermediazioni.

1. *Le nuove figure di intermediari internet based*- Si legge talvolta che nella *web economy*, in ragione sia delle caratteristiche nuove delle forme di conclusione dei contratti, formandosi il consenso per via telematica, sia dalla spinta digitalizzazione (quale processo di trasformazione di immagini, suoni, documenti in un formato digitale, interpretabile da un computer), anche il ruolo degli intermediari commerciali risulta ridimensionato, in quanto si accrescono i rapporti diretti fra fornitori e clienti.

In realtà, ciò dipende molto dalle dimensioni dell'impresa o dall'esistenza di un contesto di gruppo. Quando l'impresa è medio-piccola, oppure è parte di un gruppo può prevalere la scelta aziendale di esternalizzare determinati servizi (*outsourcing*), affidandoli ad un soggetto esterno. Talvolta, in questa opzione è anzi determinante la localizzazione di tale soggetto, in uno Stato membro dell'Unione europea diverso da quello in cui è stabilita l'impresa, oppure in uno Stato al di fuori dell'Unione europea. Figure di *call center*, che agiscono come agenti indipendenti in nome e per conto di imprese, sono nati, ad esempio, con questa funzione. Oppure, centri di gestione dati che forniscono, anche elettronicamente, servizi nei vari campi e che, sempre, agiscono come intermediari indipendenti. A prescindere da contesti di gruppo, figure di intermediari si incontrano, sempre più spesso, a fianco di piccoli operatori economici della *web economy*, imprese o professionisti, ai quali forniscono servizi di intermediazione, a loro volta, con mezzi elettronici.

Lo sviluppo del commercio elettronico cosiddetto diretto, ossia quello che si regge sulla digitalizzazione ed in cui le cessioni di beni digitali (*software*, musica, giochi, film) sono tramutate in prestazioni di servizi e come tali qualificate, ha presto evidenziato l'inadeguatezza dei tradizionali criteri di collegamento delle fattispecie imponibili Iva relative alle cessioni di beni (pur quando queste ultime siano attuate tramite internet, dando luogo al cosiddetto commercio elettronico indiretto) e la necessità di sostituirli con criteri maggiormente idonei a prevenire quelle condotte evasive ed elusive che i servizi elettronici, per via della loro natura intangibile e volatile, più agevolmente consentono di realizzare.

Questa evoluzione ha caratterizzato positivamente soprattutto il settore Iva, in cui, infatti, è stata attuata un'importante opera di riordino della dir. 2006/112/CE culminata, nell'ambito delle prestazioni di servizi transnazionali, con i nuovi criteri di collegamento dei servizi elettronici.

Anche a livello di imposte sui redditi il settore dell'economia digitale rappresenta, attualmente, un'importante (anzi, la maggiore) sfida alla tassazione internazionale, come denuncia l'Oecd nel suo Progetto BEPS "Base erosion and profit shifting". Infatti, tali fenomeni di erosione della base imponibile e di distocazione del reddito trovano nell'economia digitale un favorevole ambito di sviluppo in ragione della sua caratteristica di consentire l'insediamento dell'attività produttiva in un dato luogo e, distante da questa, in un altro Stato, la localizzazione fisica del cliente, con un'evidente inadeguatezza della stabile organizzazione definita dai trattati e dai diritti interni, a criterio di collegamento degli utili d'impresa [11]. L'impresa può godere, insomma, di una significativa presenza digitale in uno Stato senza essere assoggettata ad imposta in questo Stato per mancanza di quegli elementi di collegamento che tipicamente fondano l'imposizione reddituale [12]. Il problema investe grandemente le, cosiddette, "digital companies", sovente rappresentate da giovani imprese che si espandono velocemente in micro-multinazionali. Nondimeno ne sono interessate anche imprese di altri settori economici caratterizzati da un'elevata mobilità della proprietà intellettuale, come quello dell'industria farmaceutica [13].

Per i problemi sollevati dall'economia digitale, in ordine ai vari modelli di *business* che in essa si presentano [14], l'OECD propone [15], in definitiva, di seguire un approccio olistico, avendo riguardo sia all'imposizione diretta, sia a quella indiretta [16], mentre a livello di Commissione europea si evidenzia il ruolo significativo che l'Iva svolge nel garantire un'adeguata imposizione dei redditi derivanti dalle attività di *business* dell'economia digitale [17].

Lo stesso recente intervento legislativo in Italia con la *web tax*, cui ha fatto seguito un repentino ritorno all'indietro [18], dimostra quanto il settore sia delicato ed irto di difficoltà [19].

2. *I criteri di collegamento Iva per le prestazioni di servizi costituite da intermediazioni* - A disciplinare la delimitazione spaziale del presupposto Iva delle prestazioni di intermediazione relative a servizi sono disposte diverse norme del diritto europeo.

Una è quella che fissa il criterio di collegamento delle intermediazioni nei servizi relativi agli immobili, individuandolo nel luogo di localizzazione dell'immobile [10].

Un'altra norma riguarda le intermediazioni relative a trasporti.

A parte queste norme, che si riferiscono a settori speciali, vi sono due previsioni che riguardano le intermediazioni in genere.

La prima è la norma che fissa il criterio di collegamento per le prestazioni di servizi rese da un intermediario, che agisce in nome e per conto altrui, a persone che non sono soggetti passivi, selezionando come luogo rilevante quello in cui è effettuata l'operazione principale (art. 46, dir. 2006/112/CE). La fonte regolamentare europea individua specificamente l'ambito di applicazione oggettivo di tale norma dell'art. 46 sia nelle prestazioni di servizi intermedie, sia nelle prestazioni di servizi rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del destinatario delle prestazioni intermedie (art. 30, Regol. UE n. 282/2011).

Alla norma della direttiva è stata data attuazione in Italia con la previsione secondo cui si considerano effettuate nel territorio dello Stato, se rese a committenti non soggetti passivi, le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato (art. 7-sexies, comma 1, lett. a, dpr 633/1972). Dunque, anziché il criterio generale per cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato italiano quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato italiano (art. 7-ter, comma 1, lett. b, dpr 633/1972), ossia, la regola generale per i servizi cosiddetti B2C (*business to consumer*) dello Stato del prestatore, per questa diversa fattispecie occorre assumere a riferimento il luogo di effettuazione dell'operazione intermedie, cioè l'operazione principale, a prescindere dal luogo in cui è stabilito il committente, se sul territorio italiano, oppure entro UE, o fuori UE. Il luogo dell'operazione principale attrae anche l'operazione intermedie.

Può così verificarsi che in base al criterio di territorialità dell'operazione principale il luogo di effettuazione di quest'ultima sia extra UE (esempio, corso di formazione tenuto in Svizzera da un professionista con sua partecipazione materiale - fisica - così come del cliente), con conseguente esclusione da Iva in Italia. In tal caso anche l'operazione d'intermediazione, se resa nei confronti di soggetto non passivo (non del professionista, dunque), è attratta nel luogo dell'operazione principale e fruisce del regime di non imponibilità Iva (art. 9, comma 1, punto 7, d.p.r. 633/1972) in quanto intermediazione relativa ad operazioni fuori del territorio della UE.

L'altra norma della direttiva UE che regola territorialmente le intermediazioni relative ai servizi generici - in assenza di una disposizione in deroga - è quella, generale, che fissa il criterio di

collegamento delle prestazioni di servizi rese a soggetti passivi che agiscono in quanto tali, criterio che assume a riferimento il luogo in cui questo soggetto ha fissato la sede della propria attività economica, salvo che i servizi siano 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, poiché in tal caso il luogo delle prestazioni di tali servizi è quello in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è quello dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione (art. 44, dir. 2006/112/CE).

A tale norma della direttiva è stata data attuazione nell'ordinamento giuridico italiano con la previsione che le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel suo territorio: è il criterio generale dei servizi, per le prestazioni cosiddette B2B (*business to business*), costituito dal luogo di stabilimento del committente, ossia, dal criterio dello Stato di consumo (art. 7-ter, comma 1, lett. a, dpr 633/1972). È, pertanto, a tale previsione che occorre riferirsi per attività d'intermediazione rese a soggetti passivi, come confermato anche dall'Agenzia delle Entrate a proposito di *tour operator* che rendono un servizio in nome e per conto di un cliente soggetto passivo ^[143].

Una disposizione regolamentare UE riguarda in modo specifico i servizi resi da intermediari che agiscono in nome e per conto terzi e consistono nell'intermediazione della fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga (art. 31, regol. UE n. 282/2011). Questi servizi ricadono nella regola generale sopra illustrata dell'art. 44 della direttiva, se sono resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale o a un ente non soggetto passivo considerato soggetto passivo; all'opposto, ricadono nella norma speciale della direttiva sulle prestazioni di intermediari (art. 46, dir. 2006/112/CE), se rese a una persona che non è soggetto passivo. L'Agenzia delle Entrate ha pertanto correttamente escluso che le provvigioni pagate da una società che gestisce alberghi ad agenti UE per le prestazioni di agenzia relative ad alberghi situati in Italia debbano essere inquadrate come prestazioni relative ad immobili (art. 7-quater, d.p.r. 633/1972), trattandosi di prestazioni di intermediazione inquadrabili tra le prestazioni generiche di cui all'art. 7-ter, d.p.r. 633/1972 ^[142].

3. (Segue) *Ed i criteri di collegamento Iva per i servizi prestati tramite mezzi elettronici* - Per i servizi forniti per via elettronica, cosiddetti servizi di *e-commerce*, la direttiva fissa, con efficacia a partire dal 1° gennaio 2015, un innovativo criterio di collegamento, in deroga alla regola generale dell'art. 45 basata sul principio di origine, localizzando la prestazione dei suddetti servizi, se resi a persone che non sono soggetti passivi, nel luogo in cui la persona è stabilita, oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale (art. 58, 1° par., dir. 2006/112/CE), attribuendo, così, rilevanza al luogo di consumo (principio di destinazione), fermo restando che l'Iva risulta dovuta solo se tale luogo si colloca in ambito UE.

Regole simili a quella europea per l'Iva sono state adottate anche da altri Stati extraeuropei, come l'Australia, il Giappone e la Nuova Zelanda ^[143]. Lo stesso OCDE ritiene che in questo settore non si possa prescindere dalla tassazione a destino ^[144].

A fini dell'applicazione di tale criterio di localizzazione sono stabilite regole presuntive del luogo di stabilimento del destinatario, regole di confutazione di tali presunzioni ed infine regole che stabiliscono gli elementi probatori per l'individuazione di tale luogo e per la suddetta confutazione (art. 24 bis - 24 septies, regol. UE n. 1042/2013) ^[145].

Il nuovo criterio dell'art. 58 della direttiva rappresenta, a livello europeo, una sfida per certi Stati e relative imprese che vi sono stabilite o comunque in cui hanno insediato una stabile organizzazione tramite la quale prestano le attività di *e-service*: le multinazionali abitate a gestire questo *business* dal Lussemburgo, ad esempio, passano nel 2015 da un'aliquota Iva agevolata degli *e-book* del 3% a quella del 19% del mercato tedesco, se quest'ultimo è il luogo di consumo ^[146]. Nonostante, infatti, la direttiva stabilisca in modo espresso che i servizi elettronici non possono fruire di aliquote Iva ridotte (art. 98, par. 2, dir. 2006/112/CE), Lussemburgo e Francia le hanno applicate, in specie ai libri elettronici ^[147], attribuendo in tal modo alle imprese stabilite in questi Stati o alle stabili organizzazioni qui insediate ampi vantaggi commerciali rispetto alla concorrenza.

La norma in questione ha sollevato un acceso dibattito proprio per gli *e-book*, che subiscono, comunque, entro l'Unione europea un trattamento deteriore rispetto ai libri su mezzi di trasporto fisico (a differenza degli Stati Uniti, dove la situazione è opposta, in quanto i prodotti stampati hanno una tassazione maggiore rispetto a quelli in formato digitale) ^[148]. Dunque, le distorsioni alla concorrenza che, a causa dell'applicazione da parte di questi Stati membri dell'UE di aliquote Iva ridotte non ammesse dalla direttiva, sono state registrate nell'area dei servizi elettronici per ciò che concerne le operazioni "*business to consumer*" sono venute meno, in definitiva, dal 1° gennaio 2015, per via del nuovo criterio di localizzazione, criterio che meglio di ogni altro garantisce la neutralità

dell'Iva [21]

Alla norma in oggetto della direttiva è stata data attuazione in Italia con la previsione che, in deroga al criterio di collegamento generale (dell'art. 7-ter, comma 1, lett. b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato italiano, se rese a committenti non soggetti passivi, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero (art. 7-sexies, comma 1, lett. f, dpr 633/1972, come modificato dall'art. 1, d.lgs. 42/2015) [21].

Se, all'opposto, il servizio elettronico è reso a un soggetto passivo che agisce come tale, resta fermo il criterio di collegamento generale, vale a dire il criterio che individua il luogo rilevante della prestazione in quello in cui questo soggetto ha fissato la sede della propria attività economica (art. 44, dir. 2006/112/CE).

Nei termini della corrispondente disposizione interna attuativa italiana, tale norma si traduce in quella per cui le prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel suo territorio (art. 7-ter, comma 1, lett. a, dpr 633/1972).

Un'ulteriore previsione della direttiva concerne la situazione in cui un soggetto passivo, che agisca in nome proprio ma per conto terzi, partecipi ad una prestazione di servizi. In tal caso si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale (art. 28, dir. 2006/112/CE). Il regolamento chiarisce (art. 9-bis, regol. UE n. 282/2011, come modificato dal regol. UE n. 1042/2013) che, se i servizi prestati tramite mezzi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, quale un mercato delle applicazioni, si presume che il soggetto passivo che interviene in detta prestazione agisca in nome proprio ma per conto del prestatore di tali servizi, a meno che tale prestatore sia esplicitamente designato, da detto soggetto passivo, quale prestatore e ciò risulti dagli accordi contrattuali tra le parti.

In ordine a tale ipotesi, per considerare il prestatore di servizi prestati tramite mezzi elettronici esplicitamente designato dal soggetto passivo quale prestatore di tali servizi, devono sussistere le seguenti condizioni: a) la fattura emessa o resa disponibile da ciascun soggetto passivo che interviene nella prestazione dei servizi prestati tramite mezzi elettronici e i servizi elettronici e il relativo prestatore; b) la nota di pagamento o la ricevuta emessa o resa disponibile per il destinatario identifica i servizi prestati tramite mezzi elettronici e il relativo prestatore. A tal fine, un soggetto passivo che, in relazione ad una prestazione di servizi prestati tramite mezzi elettronici, autorizzi l'addebito al destinatario o la prestazione dei servizi, ovvero stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione non può designare esplicitamente un'altra persona quale prestatore di tali servizi.

Tale disciplina non si applica, di contro, a un soggetto passivo che provvede solitamente al trattamento dei pagamenti in relazione ai servizi prestati tramite mezzi elettronici o ai servizi telefonici prestati via Internet, compresi i servizi vocali su protocollo Internet (VoIP), e non interviene nella prestazione di tali servizi prestati tramite mezzi elettronici o servizi telefonici. Presunzioni legali in materia di luogo di stabilimento del destinatario (a seconda che il servizio elettronico sia reso, ad esempio, tramite la sua linea terrestre fissa, oppure attraverso reti mobili, o mediante decoder o analoghi dispositivi o schede di ricezione senza uso della linea fissa) sono state introdotte dal regolamento UE n. 1042/2013, unitamente a norme sulla confutazione di tali presunzioni e sulle prove per l'individuazione di tale luogo e la suddetta confutazione, con i nuovi artt. da 24-bis a 24-septies all'interno del regol. n. 282/2011.

4. La definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" - La direttiva non porge alcuna definizione di "servizi forniti per via elettronica" [21].

Chiarisce, tuttavia, in modo espresso come il solo fatto che un prestatore di servizi e il suo destinatario comunichino per posta elettronica non implichi che il servizio reso sia un servizio elettronico (art. 58, dir. 2006/112/CE) e individua, in particolare, detti servizi in quelli, elencati nel relativo allegato II, consistenti nella: 1) fornitura di siti web e webhosting, 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, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; 5) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza. E, invece, il regolamento comunitario a porgere una definizione espresa di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" (di cui alla dir. 2006/112/CE), disponendo che comprendono "i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione" (art. 7, par. 1, regol. UE n. 282/2011).

Risaltano in questa definizione gli elementi imprescindibili rappresentati dal carattere essenzialmente automatizzato della prestazione, nonché dal carattere minimale dell'intervento umano, non eseguibile senza la tecnologia dell'informazione. Alla stregua di questa definizione e dei relativi elementi definitivi deve essere accertata la natura di un servizio al fine di verificare la sua qualificazione come servizio elettronico.

Per espressa previsione normativa rientrano, in particolare, nei "servizi prestati tramite mezzi elettronici" (art. 7, par. 2, regol. UE n. 282/2011), innanzi tutto, la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti (lett. a).

Vi ricadono, poi, 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 (lett. b).

Inoltre, vi rientrano i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario (lett. c). Ipotesi, questa, alla quale sono riconducibili, ad esempio, le prestazioni di *download* (di file musicali, e-books, etc.).

Ancora, vi ricade 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 (lett. d).

Vi rientrano, altresì, le offerte forfetarie di servizi Internet (*Internet service packages*, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento 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 di gioco, *hosting* di siti, accessi a dibattiti *on line*, ecc.) (lett. f).

Infine, rientrano nei servizi elettronici i servizi elencati nell'allegato I del regolamento UE n. 282/2011. Detto allegato riprende i singoli punti dell'allegato II della direttiva sopra individuati, sviluppandoli in ulteriori sotto specie.

Per espressa previsione normativa fra i "servizi prestati tramite mezzi elettronici" non rientrano, di contro, varie ipotesi (art. 7, par. 3, regol. UE n. 282/2011), fra le quali, i servizi di professionisti, avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica (lett. i).

Non vi rientrano, altresì, i servizi di insegnamento per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto (lett. j), ipotesi che corrisponde, infatti, all'eccezione dell'allegato I, punto 5), del regolamento UE n. 282/2011. Quindi, mentre tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ricadono nei servizi elettronici, fanno eccezione a questa regola i casi in cui Internet o una rete elettronica analogica sono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente. Si tratta di ipotesi alquanto ricorrenti, in cui si mettono in contatto, da un lato, imprese/professionisti, dall'altro, i relativi clienti, parti fra le quali Internet è solo usato come strumento di comunicazione (ad esempio, perché colloquiano con Skype).

Non sono, inoltre, qualificabili come servizi elettronici i servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta (lett. o).

Altrettanto è a dirsi per la prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini (lett. t); nonché, per la prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini (lett. u).

Come evidenziato nel 3° considerando del regolamento di esecuzione UE n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013, che ha modificato il regolamento n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, l'elenco delle operazioni identificate come servizi prestati tramite mezzi elettronici non è esaustivo. In effetti, l'espressione "in particolare" che precede all'elenco sia delle operazioni che vi sono comprese (2° paragrafo), sia di quelle che non vi sono comprese (3° paragrafo) è indicativo di questo carattere dell'elencazione. Ciò è riconosciuto anche dalle Note Esplicative al regolamento UE n. 1042/2013, pubblicate il 3 aprile 2014, emanate dal Direttorato Generale Tassazione e Unione Doganale della Commissione Europea [22].

5. *Obblighi iva discendenti da servizi di intermediazione e da servizi elettronici* - Gli obblighi Iva discendenti dalle intermediazioni che si intendono territorialmente effettuate in Italia da soggetti non residenti sono oggetto di una disciplina differenziata (art. 17, comma 2, dpr 633/1972).

Anche per i soggetti passivi che prestano servizi elettronici e sono stabiliti in uno Stato UE (perciò già identificati in base alle procedure ordinarie), ma diverso da quello di consumo, è stabilito un regime IVA speciale (art. 369-bis, dir. 2006/112/CE). L'Italia ha dato attuazione alla direttiva prevedendo che i soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato italiano, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia, possono, ai fini di assolvere gli obblighi in materia di IVA per i servizi elettronici resi a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o residenti negli altri Stati membri dell'Unione europea, optare per il regime sopra illustrato (art. 74-sexies, d.p.r. 633/1972). L'opzione può essere esercitata anche dai soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione in Italia. I soggetti passivi optanti, che dispongono di stabili organizzazioni in altri Stati membri dell'Unione europea, a partire dalle quali i servizi elettronici sono prestati, indicano nella dichiarazione trimestrale, oltre a quanto sopra indicato, anche l'ammontare dei servizi resi tramite una stabile organizzazione in ciascuno Stato membro, diverso da quello in cui quest'ultima è localizzata, in cui i committenti hanno il domicilio o la residenza, nonché il numero individuale d'identificazione IVA o il numero di registrazione fiscale della stabile organizzazione stessa. Anche con questo regime il soggetto passivo

In particolare, per i soggetti passivi, non stabiliti nella UE, che prestano servizi elettronici a clienti non soggetti passivi IVA domiciliati o residenti nell'Unione europea questo regime speciale consente di assolvere in modo semplificato gli obblighi IVA connessi a tali servizi resi (art. 358-bis e ss., dir. 2006/112/CE), identificandosi in Italia mediante presentazione di un'apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate (art. 74-quinquies, d.p.r. 633/1972). In tal modo sono dispensati dagli obblighi di fatturazione e di registrazione, oltre che dagli ordinari obblighi di comunicazione e dichiarazione annuale, dovendo solo provvedere, per ciascun trimestre dell'anno solare ed entro il giorno venti del mese successivo al trimestre di riferimento, anche in mancanza di operazioni, a presentare una dichiarazione dalla quale risulti, innanzi tutto, l'ammontare dei servizi elettronici effettuati nel periodo di riferimento, distintamente per ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti e suddiviso per aliquote, al netto dell'IVA; in secondo luogo, le aliquote applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o di residenza del committente; in terzo luogo, l'ammontare dell'IVA, suddiviso per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di domicilio o residenza del committente. Entro il termine di presentazione della dichiarazione, da redigersi in base a dati modelli e da inviare all'Agenzia delle entrate in via telematica con determinate modalità, deve essere effettuato il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione del periodo di riferimento. Oltre all'obbligo di conservare idonea documentazione fino alla fine del decimo anno successivo a quello in cui sono effettuate le operazioni, vi è il divieto di detrarre dall'IVA dovuta in base a tale regime quella relativa agli acquisti di beni e servizi ed alle importazioni di beni; tuttavia, l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi ed alle importazioni di beni effettuati in Italia può essere in ogni caso chiesta a rimborso (ai sensi dell'art. 38-ter, comma 1-bis, dpr 633/1972).

Semplificazioni si sono rese necessarie, dunque, per le prestazioni "business to consumer", onde evitare che il nuovo criterio di collegamento determinasse un notevole incremento dei costi di compliance per le imprese ed anche dei costi amministrativi per le amministrazioni finanziarie dei vari Stati. Il sistema che si è adottato, cosiddetto, mini sportello unico (MOSS, *mini one stop shop*), ha proprio funzione di contenere detti costi [150].

Analogamente, vi sono alcune distinzioni da operare per gli obblighi IVA relativi alla prestazione di servizi elettronici resi da soggetti non residenti quando è integrato il criterio di collegamento con il territorio dello Stato italiano. Gli elementi distintivi non riguardano l'ipotesi di committente soggetto passivo, in quanto, similmente ai servizi di intermediazione, si ricade nell'ipotesi di, cosiddetta, inversione esterna, trattandosi di servizi transnazionali. All'opposto un tale meccanismo è inadeguato in caso di consumatore privato, il quale, probabilmente, ha scarsa propensione a dichiarare e pagare l'IVA dovuta [151].

All'opposto, se il committente è soggetto passivo, ricorre un'ipotesi di, cosiddetta, inversione esterna ("reverse charge") disposta per i servizi transnazionali (art. 194, dir. 2006/112/CE) [152], cui consegue l'individuazione del soggetto debitore dell'imposta in una figura diversa da quella che ha posto in essere la prestazione di servizio [153], e precisamente nel committente. L'inversione è obbligatoria, e dunque ad essere destinatario degli obblighi che discendono dall'effettuazione dell'operazione è questo soggetto, anche se il prestatore non residente fosse identificato in Italia direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale [154]. La procedura è, poi, quella, cosiddetta, di autofatturazione, se il prestatore è stabilito in uno Stato extra UE, e di contro è quella d'integrazione della fattura dell'intermediario, se il prestatore è stabilito in ambito UE [155]. L'operazione deve essere rilevata negli elenchi riepilogativi Intrastat (mentre analogo obbligo non sussiste per le operazioni che intervengono con privati consumatori, che vanno escluse da tali elenchi) [156].

Costituiscono, infatti obblighi del prestatore non residente, nella sua qualità di soggetto passivo che ha posto in essere l'operazione rilevante, in presenza di committente non soggetto passivo.

che ha esercitato l'opzione non può detrarre dall'Iva dovuta ai sensi di detto regime quella relativa agli acquisti, fermo restando invece il diritto di detrazione dell'Iva relativa agli acquisti effettuati in Italia dall'Iva dovuta per attività non assoggettate al regime speciale.

Infine, sono previste disposizioni per i soggetti identificati in un altro Stato membro, diverso dall'Italia (art. 74-septies, d.p.r. 633/1972). In particolare, i regimi sopra illustrati si applicano, nell'ordine, anche in relazione all'Iva dovuta sulle prestazioni di servizi elettronici effettuate in Italia dai soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'UE che hanno chiesto in un altro Stato membro dell'UE l'applicazione del regime speciale, nonché dai soggetti passivi domiciliati o residenti in un altro Stato UE ed ivi identificati che hanno chiesto in detto Stato membro l'applicazione del regime speciale.

È stata, inoltre, disposta la non obbligatorietà di emissione della fattura, se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione (art. 22, comma 1, p. 6-ter, dpr 633/1972) e l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi con ricevuta fiscale o con scontrino (art. 1, d.m. 27 ottobre 2015).

6. Una nozione riduttiva, da parte dell'agenzia delle Entrate, di e-service applicato alle intermediazioni - Di non immediata qualificazione si presentano alcune categorie di servizi, per le quali si pone un problema interpretativo di individuazione della classe di appartenenza, se quella dei servizi elettronici, oppure quella di altri servizi, in particolare dei servizi di intermediazione.

Nel caso, ad esempio, di un *tour operator* italiano che, tramite il proprio portale, prestava servizi d'intermediazione a favore di un operatore con sede in Spagna per realizzare la vendita dei servizi effettuata dal *tour operator* stesso, l'agenzia delle Entrate ha escluso che le prenotazioni effettuate *on line* potessero essere considerate prestazioni di servizi *e-commerce*. Con riferimento alla natura delle prestazioni effettuate *on line* - ha osservato l'agenzia - il fatto che la prestazione sia resa con l'ausilio della rete Internet non comporta automaticamente che il servizio possa essere qualificato come commercio elettronico, in quanto il mezzo elettronico costituisce un mero strumento di raccolta delle prenotazioni e viene utilizzato come mezzo di comunicazione, equiparabile ad un telefono o ad un fax. Nel caso di specie l'agenzia ha pertanto ritenuto trattarsi di un servizio d'intermediazione in nome e per conto, effettuato nei confronti di un soggetto passivo comunitario, con conseguente rilevanza dell'operazione sotto il profilo territoriale nello Stato del committente (1991).

In realtà, occorre distinguere.

Quando Internet, o una rete elettronica analogia, è usato semplicemente come strumento di comunicazione, ad esempio se le parti contraenti si limitano a colloquiare con *Skype*, è corretto escludere che si tratti di servizi resi tramite mezzi elettronici (si rinvia a quanto precedentemente osservato per i servizi di insegnamento il cui contenuto del corso sia fornito da un insegnante attraverso un collegamento remoto).

Fuori da questa ipotesi, il mezzo elettronico non è un mezzo di comunicazione equiparabile ad un telefono o ad un fax. Il telefono, come il fax, necessita di un operatore, senza il quale non è possibile rendere la prestazione.

Al contrario, la definizione Iva di servizio prestato tramite mezzi elettronici si fonda su un elemento rappresentato proprio dall'intervento umano minimo. Inoltre, il mezzo elettronico consente di eseguire, grazie alla tecnologia dell'informazione, un elevatissimo numero di prestazioni che, al contrario, il fax non possono minimamente garantire, se non a prezzo di costi insostenibili (proprio in quanto richiederebbero un intervento umano talmente elevato, da non essere in alcun modo sopportabile).

Molte attività di intermediari sono, insomma, suscettibili di ricadere nella previsione secondo cui si qualifica come servizio elettronico 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 (art. 7, par. 2, lett. d, regol. UE n. 282/2011).

Forme siffatte d'intermediazione si stanno diffondendo sempre più, tramite l'uso delle cosiddette *web company*: si fornisce un servizio d'intermediazione che può essere *spot*, oppure continuativo tramite sottoscrizione di abbonamenti periodici, mettendo in contatto clienti e fornitori. Ciò che caratterizza queste nuove forme d'intermediazione è il mezzo con cui sono realizzate, ossia, manca, pressoché totalmente, un intervento umano e, d'altronde, questo sarebbe difficilmente realizzabile, se non a prezzo di costi spropositati, costi che sono invece evitati con la tecnologia dell'informazione. L'intermediazione può consistere, ad esempio, nel consentire a potenziali clienti, che desiderano dati

servizi, l'accesso ad elenchi di fornitori cui è possibile richiedere preventivi.

In altri casi sono forniti su Internet servizi consistenti nel confronto di prezzi (nonché, servizi offerti da simili pagine web) la cui fornitura è, di regola, automatizzata, senza intervento umano. A queste condizioni tali servizi sono riconosciuti essere servizi elettronici dalle Note Esplicative al regolamento UE n. 1042/2013, in quanto rispondenti alla definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" dell'art. 7, par. 1, regol. UE n. 282/2011¹³⁵¹.

Oppure, sono proposti corsi di insegnamento (e-learning, e-learning) tenuti da docenti terzi (professionisti etc.) con modalità varie (skype, download, telefonata ordinaria, presenza fisica ad un corso) e ordinati online all'intermediario. In questo caso a prescindere dalle modalità con cui sono tenuti i corsi, tramite mezzi elettronici o meno, è il servizio d'intermediazione ad essere realizzato con tali mezzi, con un minimo o nullo intervento umano.

Per altre prestazioni di servizi è dubbia la qualificazione come servizi elettronici alla stregua della previsione dell'art. 7, par. 2, lett. d, regol. UE n. 282/2011, sopra riportata. Si tratta, in particolare, dell'ipotesi in cui la concessione non ha ad oggetto il diritto di mettere in vendita, bensì quello di noleggiare; oppure, si tratta della situazione in cui il potenziale acquirente non può fare offerte, perché il prezzo è fisso. Se si esclude la qualificazione come prestazione di servizi elettronici, in ragione del criterio interpretativo letterale, dette prestazioni sono da inquadrare fra le intermediazioni, con conseguente applicazione del criterio che ha riguardo alla localizzazione della prestazione intermedia, se l'operazione è del tipo *business to consumer*¹³⁵².

Da ultimo, alcuni servizi di natura tangibile prenotati *on-line* non soddisfano la definizione di servizi elettronici e sono riconducibili alle due ipotesi espressamente escluse delle lett. (t) e (u), dell'art. 7, par. 3, regol. UE n. 282/2011, di prenotazione in linea, rispettivamente, di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini, nonché di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, di trasporto di persone o servizi affini.

Paola Tarigo

Note:

¹³⁵¹ OECD, *Addressing base erosion and profit shifting*, 2013, OECD Publishing, Paris, 25, in <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2313151e.pdf?expires=1455452769&id=id&accname=ocid195136&checksum=DA1AEBF91EAF1FDCC6B60680F564B07FE>.

¹³⁵² OECD, *Action plan on base erosion and profit shifting*, 2013, OECD Publishing, Paris, 14, in <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

¹³³ European Commission, *Commission expert group on taxation of the digital economy, Report*, 28/05/2014, 18, nota 16, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital_report_digital_economy.pdf.

¹³⁴ Sui vari modelli di *business* dell'economia digitale e le relative implicazioni fiscali, cfr.: OECD, *BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*, 24 marzo 2014, in <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>; European Commission, *Commission expert group on taxation of the digital economy, Report*, cit., 21.

¹³⁵ Sui rapporti definitivi licenziati dall'OECD a ottobre 2015, cfr.: Romano C. - Conti D., "La fiscalità della digital economy" all'indomani degli studi BEPS", in *Corr. trib.*, 2016, 301.

¹³⁶ Il primo intervento dell'OECD in questo settore risale al 1998, con la Conferenza di Ottawa sul commercio elettronico, cui fece seguito il report del Comitato Fiscale dell'OECD, *Guidelines on consumption tax of cross-border services and intangible property in the context of e-commerce*, 2003, in <http://www.oecd.org/tax/consumption/5594831.pdf>, e il successivo *Consumption tax guidance series*, 2003. Al Comitato fiscale dell'OECD si devono le linee guida emanate a fine 2015, cfr.: OECD, *International VAT/GST guidelines*, novembre 2015.

¹³⁷ European Commission, *Commission expert group on taxation of the digital economy, Report*, cit., 36.

¹³⁸ Art. 1, comma 33, l. 27 dicembre 2013, n. 147, che ha introdotto l'art. 17-bis, d.p.r. 633/1972, relativo all'acquisto di pubblicità *on line*, norma abrogata dal d.l. 6 marzo 2014, n. 16.

¹³⁹ Del Federico L., "La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato, ma dalle

- condizionali finalità", in *Riv. trib. dir. trim.*, 2014, 917; Quarantino L., "New provisions regarding the taxation of the digital economy", in *European taxation*, 2014, 211.
- Art. 47, dir. 2006/112/CE; art. 31-bis, reg. 282/2011; art. 7-quarter, lett. a), d.p.r. 633/1972.
- Ag. Entrate, circol. 21/6/2010, n. 36/E, punto 12., b).
- Ag. Entrate, circol. 21/6/2010, n. 36/E, punto 13, in linea con la risposta al punto 12).
- Popa O., "Taxation of the digital economy in selected countries – Early echoes of BEPS and EU initiatives", in *European taxation*, 2016, 39.
- OECD, *International VAT/GST guidelines*, November 2015, 14.
- In senso critico, rilevando che dette norme contribuiscono a creare ulteriore complessità ed incertezza: Bal A., *Taxation of digital supplies in the European Union and United States – What can they learn from each other?*, in *European taxation*, 2015, 249.
- Weidmann M., "The new EU VAT rules on the place of supply of B2C E-Services", in *EC Tax Review*, 2015, 2, 105-106.
- Nei riguardi di tali Stati la Commissione Europea ha avviato la procedura di infrazione che, nella fase giurisdizionale del ricorso per inadempimento, ha avuto l'avallo della Corte di Giustizia, espressasi in favore della Commissione: Corte di Giustizia UE, 5 marzo 2015, C-479/13, Commissione/Francia; Corte di Giustizia UE, 5 marzo 2015, C-502/13, Commissione/Lussemburgo. Inoltre, la Corte di Giustizia, nella causa C-219/13, *K Oy*, di rinvio pregiudiziale dei giudici finlandesi, si è pronunciata, con sentenza dell'11 settembre 2014, statuendo che l'art. 98, par. 2, primo comma, e l'allegato III, punto 6, della direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2009/47/CE del 5 maggio 2009, devono essere interpretati nel senso che, purché sia rispettato il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'Iva, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che assoggetta i libri pubblicati in formato cartaceo a un'aliquota Iva ridotta e quelli che sono pubblicati su altri supporti fisici, come CD, CD-ROM o chiavette USB, all'aliquota normale di tale imposta. La sentenza ha sollevato critiche in dottrina, cfr.: Bal A., "Taxation of digital supplies in the European Union and United States – What can they learn from each other?", in *European taxation*, 2015, 246, rilevando come la sentenza abbia fallito nel chiarire il regime Iva dei libri forniti con altri mezzi di supporto, creando incertezza fra gli operatori per la valutazione caso per caso che impone, con inevitabili trattamenti discriminatori in ragione del differente trattamento che tali beni finiranno per avere nei diversi Stati dell'Unione. Si esprime a favore dell'abrogazione della norma della direttiva che vieta le aliquote per i servizi elettronici: Westberg B., "Taxation of the digital economy – An EU perspective", in *European taxation*, 2014, 542, in quanto ciò consentirebbe l'allineamento nei vari Stati UE dell'aliquota Iva sugli e-book con quella dei libri stampati.
- Bal A., *Taxation of digital supplies in the European Union and United States*, cit., 245, nt. 5; Weidmann M., *The new EU VAT rules on the place of supply of B2C E-Services*, cit., 105-106.
- European Commission, *Commission expert group on taxation of the digital economy*, Report, cit., 19, 32 e 36.
- Per un esame critico del nuovo criterio di collegamento "place of supply", cfr.: Bal A., "EU VAT: new rules on B2C supplies of digital services from 2015", in *European taxation*, 2014, 304; Bal A., "The myth of taxing cloud computing under EU VAT", in *International VAT monitor*, 2014, 25.
- Hinneken L., "VAT directive on electronic services – Some open questions", in *European taxation*, 2003, 279, individuando fra le previsioni della direttiva che determinano divergenti interpretazioni proprio la nozione di servizi elettronici.
- A riguardo di questa definizione, come di quella di "servizi di teleadidiffusione" ("broadcasting"), cfr.: European Commission, Directorate General taxation and Customs Union, Indirect taxation and tax administration, *Explanatory Notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015*, pubblicate il 3 aprile 2014, in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/te *icom/explanatory_notes_2015_en.pdf*, 15-16: "these are not fully-fledged definitions as it is only indicated that these concepts ... shall include ..."; This offers the flexibility that is necessary to take account of technological developments, or any new guidelines agreed by the VAT Committee or decisions taken by the Court of Justice of the European Union. Come è precisato nelle Note Esplicative, dette Note non sono giuridicamente vincolanti e contengono solamente una guida pratica

e informale a riguardo di come le disposizioni europee dovrebbero essere applicate secondo il *Directorate General for Taxation and Customs Union* della Commissione.

Distinto dal *reverse charge* cosiddetto interno, cfr.: Centore P., "Reverse charge obbligatorio per le operazioni interne", in *Fisc. comm. int.*, 2012, 27.

Salvini L., "Il reverse charge nelle prestazioni di servizi internazionali", in *Corr. trib.*, 2010, 939. Nella prospettiva europea si distingue notoriamente la figura del soggetto passivo (art. 9, dir. 2006/112/CE) da quella del debitore d'imposta, cui, per l'appunto, si riferisce l'art. 194, mentre nell'ordinamento giuridico italiano questa distinzione si perde, in quanto l'art. 17, d.p.r. 633/1972, riunisce le due figure in quella del soggetto passivo. Su questa difformità ritenuta non sostanziale cfr.: Salvini L., "L'iva tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'Iva comunitaria e nell'Iva interna", in *Giur. imp.*, 2006, 223.

Da ultimo: Ag. Entrate, risol. 20/02/2015, n. 21/E.

Circa la controversa qualificazione come adempimento sostanziale, ovvero formale degli obblighi previsti in tema d'integrazione contabile, cui consegue, rispettivamente, a seconda della tesi, la perdita o il mantenimento del diritto alla detrazione in caso d'inosservanza degli stessi, di recente cfr.: Basiliavacca M., "Inadempimenti formali nell'inversione contabile", in *Corr. trib.*, 2015, 403; Murgo P., "Gli adempimenti strumentali nel modello di applicazione delle operazioni comunitarie e la rilevanza della fattura (nota a Corte di Giustizia Ue, sez. VIII, causa C-590/13 /2014)", in *Riv. Dir. trib.*, 2014, IV, 162; Basiliavacca M., "Gli adempimenti per il reverse charge", in *Rass. trib.*, 2014, 327; Pacto P., "Omessa registrazione degli acquisti intracomunitari e detrazione", in *Rass. trib.*, 2014, 837.

Ag. Entrate, circol. 21/6/2010, n. 36/E, punti 12. e 13; Ag. Entrate, circol. 29/07/2011, n. 37/E, p. 4.2. e 4.3.; Ag. Entrate, circol. 21/05/2013, n. 16/E, p. 3.3.

Per l'obbligo dichiarativo Intrastat, nel caso di prestatore (irlandese) soggetto passivo comunitario a committente soggetto passivo italiano per la fornitura di un programma informatico scaricato via Internet, servizio qualificato come elettronico dall'Agenzia delle Entrate ed inquadrato nella fornitura di prodotti digitali in genere, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti, di cui all'art. 11, regol. UE n. 1777/2005, corrispondente esattamente all'attuale previsione dell'art. 7, par. 2, lett. a), regol. UE n. 282/2011, cfr.: Ag. Entrate, circol. 21/6/2010, n. 36/E, punto 20. Qualificazione come servizio elettronico e sussistenza dell'obbligo dichiarativo Intrastat anche nell'ipotesi di commercializzazione al dettaglio di abbigliamento registrato su E-bay in relazione alle prestazioni rese da E-bay, che l'Agenzia riporta all'ipotesi di "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", di cui all'art. 11, lett. d), regol. UE n. 1777/2005, identica all'attuale formula dell'art. 7, par. 2, lett. d), regol. UE n. 282/2011.

European Commission, *Commission expert group on taxation of the digital economy, Report*, 28/05/2014, cit., 20. Accanto a tale misura di semplificazione il Report propone (pag. 27), nel settore dell'imposizione reddituale, il regime di *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB).

Provedimento Agenzia Entrate del 23 aprile 2015, n. 56191/2015, con attribuzione al Centro Operativo di Venezia della competenza per le attività di assistenza e liquidazione relativa ai suddetti rapporti (reg. UE n. 815/2012 del 13 settembre 2012 e reg. UE n. 967/2012 del 9 ottobre 2012).

Su tali regimi semplificati: Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *Il mini sportello unico (Moss) per le prestazioni di servizi digitali*, Documento del 15 gennaio 2016, dal sito <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/920>.

Ag. Entrate, circol. 21/6/2010, n. 36/E, punto 15.

European Commission, *Explanatory Notes*, cit., 20.

Grambeck H.M., *B2C supplies of electronic services from 1 January 2015 from a german perspective*, in *International VAT monitor*, 2013, 217.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati
UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.