

Web tax: una lettura in chiave comunitaria

di Aldo Bisioli (*) e Anna Zullo (**)

Particolarmente complessa risulta la definizione del presupposto oggettivo della nuova **web tax italiana** introdotta dalla Legge di bilancio 2018, stante l'ampia nozione di "prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici" su cui essa poggia. In attesa del Decreto ministeriale deputato a fornire l'esatto perimetro del nuovo tributo, utili spunti ricostruttivi - quanto meno in relazione agli aspetti tecnici - appaiono tuttavia rinvenibili in **ambito comunitario**, ed in particolare nel settore dell'**IVA**.

L'economia digitale (1) è da tempo oggetto di riflessione e dibattito in ambito tributario internazionale, specie per la sua attitudine a produrre redditi senza necessità di particolari apparati produttivi od organizzativi nel luogo dove risiedono le relative fonti di remunerazione, e quindi a sfuggire ai tipici criteri di collegamento della potestà impositiva.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni che si ispirano al Modello OCSE si basano invero sul tradizionale criterio di collegamento della "stabile organizzazione", che consente ad uno Stato di sottoporre a tassazione i redditi percepiti da un soggetto non residente solo in presenza di una sede fissa d'affari (quale uno stabilimento, un ufficio o un rappresentante che espliciti la volontà negoziale della società),

laddove l'economia digitale permette invece di creare tipicamente un rapporto economico con la clientela di un Paese "in remoto", ovvero senza integrare i requisiti propri della "stabile organizzazione" tradizionalmente intesa.

Da qui lo sforzo da più parti (in particolare, OCSE, Unione Europea, nonché svariati Stati) per individuare nuovi metodi e approcci concettuali alla tassazione dell'economia digitale.

Nuova web tax italiana

Anche l'Italia ha più volte tentato di introdurre forme di tassazione specifica dell'economia digitale (2), da ultimo con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. Legge di bilancio 2018), che ha introdotto, all'art. 1, comma 1010, una

(*) Dottore Commercialista, Partner Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili

(**) Avvocato, Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili

(1) L'OCSE ha definito nei seguenti termini l'economia digitale: "The digital economy is the result of a transformative process brought by information and communication technology (ICT), which has made technologies cheaper, more powerful, and widely standardised, improving business processes and bolstering innovation across all sectors of the economy. (...) The digital economy and its business models present however some key features which are potentially relevant from a tax perspective. These features include mobility, reliance on data, network effects, the spread of multisided business models, a tendency toward monopoly or oligopoly and volatility. The types of business models include several varieties of e-commerce, app stores, online advertising, cloud computing, participative networked platforms, high speed trading, and online payment services" (cfr. BEPS Action 1: addressing the tax challenges of the digital economy, Final Report 2015, p. 11, nonché p. 142).

(2) Con l'art. 1, comma 33, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. Legge di stabilità per il 2014), il legislatore aveva introdotto nel D.P.R. n. 633/1972 l'art. 17-bis, che prevedeva l'obbligo di attivazione di una partita IVA in Italia per gli operatori pubblicitari operanti sul web; tale disposizione è stata

abrogata dall'art. 2, comma 1, lett. a), del D.L. n. 16/2014, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 maggio 2014, n. 68. Sul punto, cfr. G. Iaselli - A. Tomassini, "Web-tax' in cerca di autore", in *Corr. Trib.*, n. 4/2014, pag. 297; M. Allena, "The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: challenges for Italy", in *European Taxation*, 57 (2017), n. 7; L. Quarantino, "New Provisions regarding the Taxation of the Digital Economy", in *European Taxation*, 54 (2014), n. 5.

L'art. 1-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, ha poi introdotto una speciale "procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata", attraverso cui gruppi multinazionali di rilevanti dimensioni possono verificare in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate l'eventuale sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione. Sul punto, cfr. M. Cerrato, "La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)", in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2017; M. Antonini - E. Toschetti, "Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi", in *Corr. Trib.*, n. 41/2017, pag. 3177; S. Zucchetti - A. Tardini - O. Lanfranchi, "The Italian 'Web Tax': The New Administrative Procedure for Multinational Enterprises to Disclose Hidden Permanent Establishments in Italy", in *International Transfer Pricing Journal*, 24 (2017), n. 5.

modifica al concetto di stabile organizzazione e, ai commi 1011 e ss., una nuova imposta sulle transazioni digitali (c.d. *web tax*).

In particolare, la nuova *web tax* è il risultato di un iter legislativo alquanto complesso, nel corso del quale l'impianto inizialmente proposto è stato profondamente modificato.

La versione originaria dell'emendamento al disegno di Legge di bilancio 2018, rubricato "Misure fiscali per l'economia digitale" (c.d. emendamento 88.0.1), prevedeva anzitutto l'obbligo - a carico degli intermediari finanziari incaricati di effettuare per conto dei propri clienti pagamenti a favore di soggetti non residenti - di identificare questi ultimi; inoltre, in presenza, nel singolo semestre, di più di 1.500 transazioni per un controvalore complessivo non inferiore a 1.500.000 euro, erano previsti specifici poteri di verifica in capo all'Amministrazione finanziaria, tra i quali quello di invitare il soggetto non residente a discutere in contraddittorio la propria posizione fiscale in Italia, e precipuamente la sussistenza, o meno, di una sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato (con tutte le conseguenze del caso).

In aggiunta, l'emendamento 88.0.1 prevedeva alcune modifiche alla nozione di "stabile organizzazione" contenuta nell'art. 162 T.U.I.R., volte, tra le altre, ad ampliarne l'ambito applicativo, ricomprendendovi (non più "altro luogo di estrazione di risorse naturali", come nella versione vigente, bensì) "ogni altro luogo relativo alla ricerca e sfruttamento di risorse di qualsivoglia genere", oltre a "la significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non farne risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso" (3).

Infine, l'emendamento introduceva una nuova imposta gravante sulle "attività digitali pienamente dematerializzate", da individuarsi con

apposito Decreto ministeriale, legate all'utilizzo di piattaforme o applicazioni digitali, *database*, *marketplace*, all'offerta di motori di ricerca o di servizi digitali quali servizi pubblicitari su siti *web* o su applicazioni digitali, o ancora alla raccolta di dati.

L'imposta era prevista nella misura del 6% sul corrispettivo delle prestazioni ricevute, ed era versata dal debitore dietro provvista del soggetto percipiente o, in mancanza di provvista, trattenendo la stessa dal corrispettivo dovuto.

Per espressa previsione legislativa, l'imposta non era applicata: (i) se il corrispettivo era di importo unitario inferiore a 30 euro; (ii) nei rapporti tra soggetti titolari di reddito di impresa (ivi inclusi i rapporti che intercorrono con stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti); (iii) se il debitore era persona fisica che non esercitava attività imprenditoriale.

Nelle successive versioni (88.0.1 testo 2 e testo 3) era inoltre previsto un credito di imposta pari all'imposta stessa, che, per i soggetti residenti, "rendeva il nuovo tributo neutrale rispetto al loro carico complessivo; mentre per le imprese non residenti senza stabile organizzazione in Italia il prelievo effettuato con l'ausilio degli intermediari finanziari si configurava come un prelievo a titolo definitivo" (4).

Il testo definitivamente approvato ed attualmente in vigore ha eliminato gli obblighi gravanti in capo agli intermediari finanziari, nonché i poteri di verifica in capo all'Agenzia delle entrate, nei termini sopra descritti.

Nella versione definitiva è stata inoltre eliminata la modifica relativa allo sfruttamento di risorse di qualsiasi genere, mantenendo quella relativa alla "significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non farne risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso".

(3) Mentre la prima modifica era stata introdotta con "l'intento di assegnare lo *status* di stabile organizzazione alle attività di raccolta di dati personali sul *web*, trattati alla stregua di risorse economiche vere e proprie, in virtù del possibile riacquisto da parte di terzi per scopi di pubblicità mirata", il secondo intervento era invece "finalizzato a considerare sussistente la stabile organizzazione nel momento in cui in Italia risultasse localizzati alcuni fattori (ad es., ricavi, prodotti o altri indici

quali il numero degli utenti o dei contratti conclusi *on-line*) segnificativi di un nesso di collegamento particolarmente forte con il territorio dello Stato" (così, G. Odetto, "La *web tax* torna a gravare sui sostituti d'imposta italiani", Eutekne, 21 dicembre 2017).

(4) Ufficio Parlamentare di Bilancio, *Flash* 29 dicembre 2017, n. 9.

Quanto alla *web tax*, la Legge di bilancio 2018 ha ridotto l'aliquota originariamente prevista e modificato sia le modalità di calcolo della base imponibile che il ruolo del sostituto di imposta, abolendo, infine, il credito di imposta.

Secondo quanto stabilito dall'art. 1, comma 1011, della Legge di bilancio 2018, l'imposta si applica alle transazioni digitali relative a "prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici" rese - da soggetti residenti o non residenti che effettuano nel corso di un anno solare

un numero complessivo di transazioni digitali superiori a 3.000 unità - nei confronti di sostituti d'imposta residenti di cui all'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 (5), nonché di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Sono quindi esclusi, per definizione, i servizi resi nei confronti dei consumatori, come pure quelli resi nei confronti dei soggetti non residenti senza stabile organizzazione all'interno del territorio dello Stato.

Il compito di individuare le "prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici" (e dunque soggette ad imposta) è demandato ad un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro il 30 aprile 2018 (6). Il comma 1012 della Legge di bilancio 2018 definisce tuttavia un primo perimetro, stabilendo che si considerano "servizi pre-

LA NOVITÀ NORMATIVA

Web tax

La web tax prevista dalla Legge di bilancio 2018 si applica alle **transazioni** digitali relative a "**prestazioni** di servizi effettuate tramite **mezzi elettronici**" rese, da soggetti residenti o non residenti che effettuano nel corso di un anno solare un numero complessivo di transazioni digitali superiori a 3.000 unità, nei confronti di **sostituti d'imposta residenti**, nonché di **stabili organizzazioni** in Italia di soggetti non residenti. Sono quindi **esclusi**, per definizione, i **servizi** resi nei confronti dei **consumatori**, come pure quelli resi nei confronti dei **soggetti** non residenti **senza stabile** organizzazione all'interno del territorio dello Stato. L'imposta si applica nella misura del 3% sul valore della transazione, inteso come corrispettivo dovuto per le prestazioni, al netto dell'IVA.

stati tramite mezzi elettronici quelli 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".

L'imposta si applica nella misura del 3% (anziché - come inizialmente previsto - del 6%) sul valore della transazione, inteso come corrispettivo dovuto per le prestazioni, al netto dell'IVA.

Con riguardo al meccanismo impositivo, la nuova

imposta è prelevata dal committente direttamente all'atto del pagamento del corrispettivo, con obbligo di rivalsa sui prestatori, e dallo stesso versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento.

Per quanto attiene ai profili accertativi, sanzionatori, della riscossione e del contenzioso tributario, si stabilisce un esplicito rinvio alle norme previste in materia di IVA, in quanto compatibili.

La nuova imposta entrerà in vigore l'anno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del Decreto ministeriale sopra richiamato (e, dunque, non prima del 2019).

Prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici

Appare quindi centrale, ai fini della determinazione dell'ambito oggettivo della nuova nor-

(5) Sono espressamente escluse le prestazioni effettuate nei confronti dei soggetti in regime forfetario (art. 1, commi 54 ss., della Legge n. 190/2014) e dei soggetti in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed in mobilità (art. 27 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111). Tale eccezione sembrerebbe peraltro operare "in un'unica direzione, ovvero quando le operazioni sono rese a tali soggetti e non, viceversa", quando cioè siano gli stessi a renderle (così, Confindustria, Nota di aggiornamento 22 dicembre 2017, Legge di bilancio 2018 - Misure

fiscali d'interesse per le imprese - Prime osservazioni, p. 104).

(6) La relazione illustrativa dell'emendamento 88.0.1 specifica che la scelta di ricorrere ad un atto di legislazione secondaria vuole assicurare la flessibilità necessaria a seguire "l'evoluzione dei diversi *business* sia in relazione ai servizi offerti alla clientela sia in relazione ai modelli organizzativi aziendali".

Alla normativa secondaria è demandato anche il compito di disciplinare ulteriori modalità applicative dell'imposta, ivi compresi obblighi dichiarativi e di versamento, nonché eventuali casi di esonero.

ma, la nozione di “prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici”. Come accennato, il citato comma 1012 reca una definizione di massima di tali prestazioni, rinviando, per l'esatta individuazione delle stesse, ad un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Sul punto sono stati sollevati “dubbi di costituzionalità” circa il rispetto della riserva di legge *ex art. 23* della Costituzione (7), come pure è stato sottolineato un eccesso di genericità della definizione stessa, tale da renderla idonea a ricomprendere i servizi più disparati (8).

La normativa italiana, pur disciplinando un aspetto fondamentale delle “prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici” (l'art. 7-*sexies*, comma 1, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972 disciplina la territorialità delle stesse ai fini IVA) (9), non ne fornisce alcuna definizione.

Di grande ausilio risulta tuttavia, a nostro avviso, la normativa IVA comunitaria, che - seppure relativamente ad altro tributo, e a fini di determinazione della territorialità dello stesso - offre spunti utili a ricostruire tale nozione ai fini della *web tax*, quanto meno per quanto attiene ai suoi connotati prettamente tecnici.

Va infatti rilevato come l'art. 7, paragrafo 1, del Reg. UE 282/2011 (10), emanato in applicazione della Direttiva IVA n. 2006/112 con

DIRETTIVA IVA

Prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici

Appare centrale, ai fini della determinazione dell'ambito oggettivo della nuova *web tax*, la nozione di “prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici”. La normativa italiana non ne fornisce alcuna definizione. L'Allegato II alla Direttiva IVA, con un elenco non esaustivo, enumera le cinque seguenti fattispecie di servizi: i) **fornitura di siti web e webhosting**, la gestione a distanza di programmi e attrezzature; ii) fornitura di **software** e relativo aggiornamento; iii) fornitura di **immagini, testi e informazioni** e messa a disposizione di **basi di dati**; iv) fornitura di **musica, film, giochi**, compresi i giochi di sorte e d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; v) fornitura di **prestazioni di insegnamento a distanza**.

“l'obiettivo (...) di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della Direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili” (11) contenga una definizione dei servizi in oggetto del tutto coincidente con quella adottata ai fini della *web tax* italiana (12).

Del resto, l'art. 58, paragrafo 1, lett. c), della Direttiva IVA 2006/112/CE (di cui l'art. 7-*sexies*, lett. f) citato costituisce trasposizione nell'ordina-

mento interno), pur non fornendo anch'esso alcuna definizione di servizi forniti tramite mezzi elettronici, rinvia, per un elenco non esaustivo degli stessi, all'Allegato II alla medesima Direttiva, il quale enumera le cinque seguenti fattispecie: i) fornitura di *siti web* e *webhosting*, la gestione a distanza di programmi e attrezzature; ii) fornitura di *software* e relativo aggiornamento; iii) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; iv) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte e d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; v) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

(7) A. Tomassini, “L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale”, in *Corr. Trib.*, n. 3/2018, pag. 169.

(8) Confindustria, Nota di aggiornamento citata, p. 104.

(9) Il citato art. 7-*sexies* del D.P.R. n. 633/1972 disciplina, ai fini IVA, la c.d. territorialità di talune prestazioni di servizi tra cui, al comma 1, lett. f), le “prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici”, stabilendo - a seguito delle modifiche introdotte con il D.Lgs. 31 marzo 2015, n. 42 - che, per i committenti non soggetti passivi (B2C), le stesse si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero.

(10) Nel testo modificato dal Reg. UE 1042/2013.

(11) Così il Considerando n. 4 del Regolamento. Peraltro, nel successivo Considerando 11 si precisa che: “A fini di maggior chiarezza è opportuno enumerare le operazioni considerate servizi prestati per via elettronica senza che tali elenchi siano definitivi né esaustivi”.

(12) L'art. 7, paragrafo 1, in parola stabilisce infatti che: “I servizi prestati tramite mezzi elettronici”, di cui alla Direttiva 2006/112/CE, 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”.

Il paragrafo 1, ultimo periodo, dello stesso art. 58 ha peraltro modo di chiarire che “il solo fatto che un prestatore di servizi e il suo destinatario comunichino per posta elettronica non implica che il servizio reso sia un servizio elettronico”.

Un'identificazione ancor più dettagliata dei servizi prestati tramite mezzi elettronici è poi rinvenibile nel paragrafo 2 dell'art. 7 del Reg. 282/2011 citato, laddove si prevede un elenco non esaustivo di tali tipi di servizi (c.d. *positive list*): fornitura di prodotti digitali in generale, compresi *software*, loro modifiche e aggiornamenti (lett. a); 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); servizi automaticamente generati da un *computer* attraverso *Internet* o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario (lett. c); 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); 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. e).

Vi rientrano, infine, i servizi elencati nell'Allegato I del Regolamento stesso (lett. f), che, nel riprendere le cinque fattispecie elencate dall'Allegato II della Direttiva IVA, ne fornisce esempi più dettagliati (13).

Utile appare anche, in questa prospettiva, l'art. 7, comma 3, del Regolamento in oggetto, che -

pur con taluni riferimenti che risultano ad oggi tecnologicamente superati - si premura di specificare (sempre in via non esaustiva) quali transazioni, ancorché caratterizzate da punti di contatto con il mondo digitale, non rappresentano in realtà servizi prestati per via elettronica (c.d. *negative list*). Trattasi, in particolare, di: servizi di tele-radiodiffusione (lett. a); servizi di telecomunicazione (lett. b); beni per i quali l'ordine o l'elaborazione avvengono elettronicamente (lett. c); CD-ROM, dischetti e supporti fisici analoghi (lett. d); materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste (lett. e); CD e audiocassette (lett. f); video cassette e DVD (lett. g); giochi su CD-ROM (lett. h); servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica (lett. 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); servizi di riparazione materiale *off-line* delle apparecchiature informatiche (lett. k); servizi di conservazione dei dati *off-line* (lett. l); servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione (lett. m); servizi di *helpdesk* telefonico (lett. n); servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta (lett. o); servizi tradizionali di vendita all'asta che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, indipendentemente dalle modalità di offerta (lett. p); prenotazione *on line* di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini (lett. t); prenotazione *on-line* di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini (lett. u).

Posizione del VAT Committee

Il VAT Committee ha avuto modo di chiarire (14) che, per stabilire se un servizio deve

(13) Come rilevato dal VAT Committee nel proprio documento TAXUD c.1(2015) 694775 del 12 febbraio 2015, *Working Paper* n. 843, l'Allegato 1 del citato Reg. UE 282/2011 dovrebbe essere letto congiuntamente all'Allegato II della Diretti-

va 2006/112/CE.

(14) *Guidelines resulting from the 102nd Meeting of 30 March 2015*, TAXUD c. 1(2015)4128689 - 862.

qualificarsi come “prestato tramite mezzi elettronici”, l'interprete dovrà procedere, anzitutto, a verificare se esso è ricompreso nell'elenco di cui all'Allegato II della Direttiva 2006/112/CE o all'art. 7, paragrafo 2, del Reg. 282/2011, o ancora all'Allegato I, di quest'ultimo. Ove il servizio non sia elencato in tali liste, l'interprete dovrà verificare

se esso è incluso nella *negative list* di cui all'art. 7, paragrafo 3, del Regolamento citato. Infine, ove il servizio non possa essere rinvenuto in alcuno degli elenchi citati, l'interprete dovrebbe allora verificare se esso rientra o meno nella nozione di servizi elettronici di cui all'art. 7, paragrafo 1, del Regolamento UE.

Con riferimento, poi, alla nozione di servizi elettronici, il VAT Committee ha precisato che essa poggia su quattro presupposti, tutti di pari dignità e tutti necessari al fine di integrare la nozione stessa (15): (i) i servizi devono essere resi via Internet o rete elettronica; inoltre, la natura di tali servizi è tale per cui (ii) sono essenzialmente automatizzati, (iii) richiedono un intervento umano minimo e (iv) sono impossibili da assicurare in assenza della tecnologia dell'informazione.

Procedendo per ordine, la nozione di servizi elettronici richiede anzitutto che detti servizi siano resi tramite Internet o altra rete elettronica; tuttavia, quando tali mezzi risultano utilizzati semplicemente come strumento per porre in contatto prestatore e consumatore, si esclude che si tratti di “servizi prestati tramite mezzi elettronici”, in quanto, in tal caso, Internet o altra rete elettronica risultano equiva-

VAT COMMITTEE

Nozione di servizi elettronici

Il VAT Committee ha precisato che la nozione di servizi elettronici poggia su quattro presupposti, tutti di pari dignità e tutti necessari al fine di integrare la nozione stessa: (i) i **servizi** devono essere resi via **Internet** o rete elettronica; inoltre, la natura di tali servizi è tale per cui (ii) sono essenzialmente **automatizzati**, (iii) richiedono un **intervento umano minimo** e (iv) sono impossibili da assicurare in assenza della **tecnologia dell'informazione**.

bili ad un qualsiasi altro strumento di comunicazione (telefono o fax).

In secondo luogo, è necessaria la natura sostanzialmente automatizzata della prestazione, tale da relegare l'intervento umano ad un ruolo minimo, e rendere pressoché istantaneo il relativo processo di esecuzione (16).

Quanto all'intervento umano, il VAT Commit-

tee ha precisato che, per stabilire se lo stesso assuma o meno connotazione “minima”, occorre innanzitutto avere riguardo al lato del fornitore e non a quello del committente/consumatore (17): in linea di principio, dunque, se un servizio richiede un intervento umano rilevante da parte del fornitore, tale servizio non rientra tra quelli prestati mediante mezzi elettronici. Il VAT Committee ha tuttavia ritenuto che talune attività di pre- e post- vendita svolte dal fornitore (quali installazione iniziale del sistema utilizzato per la fornitura del servizio, manutenzione e riparazione in caso di problemi legati al suo funzionamento) non eccedono l'intervento umano “minimo” (18).

Inoltre, sempre secondo il VAT Committee, la nozione di intervento minimo si riferisce alla relazione tra fornitore e committente/consumatore: pertanto, l'attività di un terzo soggetto (ad esempio il caso di scommessa sui risultati di un evento sportivo organizzato da un terzo soggetto, indipendente da quello che fornisce il servizio di scommessa *on line*) non è rilevante ai fini della qualificazione dell'intervento umano come “minimo” (19); neppure rileva il fatto che il servizio dipenda da altro evento esterno che richiede un significativo interven-

(15) In tal senso, *Working Paper 843 of the VAT Committee of 12 February 2015*, TAXUD c. 1(2015)694775, p. 3.

(16) Secondo il *Working Paper 843* citato, p. 4, “when a supply is essentially automated it means that the process, technique or system via which it is being delivered is automated through the use of computers and computer software (electronic devices). Such a process requires less human intervention and less human time to deliver”.

(17) *Working Paper 896 of the VAT Committee of 9 February 2016*, TAXUD.c.1(2016)922288, p. 3, nonché *Working Paper 882 of the VAT Committee of 28 September 2015*, TAXUD c. 1(2015)4459580, p. 5.

(18) *Working Paper 843* citato, p. 5; *Working Paper 896* citato, p. 2 ss., nonché *Working Paper 919 of the VAT Committee of 28 February 2017*, TAXUD c. 1(2017)1270284, p. 3 ss.

(19) *Working Paper 896* citato, p. 3.

to umano (si pensi alle scommesse su partite di calcio) (20).

Ancora, l'esistenza di un team di persone che lavorano per il fornitore, interagendo con i giocatori per ottenere da essi *feedback* per migliorare le regole del gioco, o aggiungervi più contenuti, rientra nella nozione di intervento umano minimo. Ciò in quanto l'attività si focalizza sull'intero sistema e non sulle richieste del singolo consumatore (21).

Al contrario, come sottolineato in dottrina (22), deve ritenersi sussistente un intervento umano rilevante (e si esula quindi dai servizi in oggetto) laddove vi sia un sensibile elemento di interazione tra il fornitore ed il consumatore (23); parimenti, nel caso in cui i servizi siano adattati ai bisogni individuali del singolo consumatore (24), o infine quando il servizio è fornito mediante l'invio di informazioni via mail in una modalità non automatizzata (25).

Infine, occorre che i servizi elettronici non possano essere prestati in assenza della tecnologia dell'informazione.

Sotto tale ultimo profilo, come specificato dal VAT Committee, il fatto che lo stesso servizio possa essere reso sia attraverso tale tecnologia che con mezzi tradizionali (ad esempio: la ma-

nutenzione di un *computer*, effettuabile "in remoto" o con un intervento *in loco*) non comporta che lo stesso esca dall'ambito applicativo in oggetto: in altri termini, ritenere che l'uso della tecnologia dell'informazione debba risultare una condizione "intrinseca" del servizio (piuttosto che una modalità più semplice per renderlo) finirebbe per restringere eccessivamente l'ambito di applicazione della norma, tradendone la *ratio* (26).

Considerazioni conclusive

Come si è avuto modo di evidenziare, la nozione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" è stata già oggetto di approfondita analisi e regolamentazione in ambito comunitario (seppure in relazione ad un tributo diverso dalla *web tax*), e verosimilmente delle stesse terrà conto anche l'emanando Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Tuttavia, i confini di tale nozione appaiono già oggi non così lineari, e, soprattutto, rischiano in futuro di risultare alquanto labili, attesa la progressiva accelerazione del cambiamento che attualmente contraddistingue l'economia digitale.

(20) *Working Paper* 882 citato, p. 4-5.

(21) *Working Paper* 896 citato, p. 5.

(22) M. Merx, "VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal", in *International VAT Monitor*, 29 (2018), n. 1.

(23) L'esempio proposto dal *Working Paper* 919 citato, p. 6 è quello dell'accesso *on line* (tramite specifici codici di accesso) a seminari professionali. Se nell'ambito di tali seminari vi è la possibilità, per il consumatore, di interagire (ad es. ponendo domande e ricevendo *feedback*) con lo *speaker*, l'intervento umano eccede il "minimo".

(24) Il *Working Paper* 843 citato, p. 7 specifica che l'invio di *file* in PDF è utilizzato da alcune imprese per inviare contenuti differenti, come modelli per lavorare a maglia (*knitting patterns*), loghi, ecc. La fornitura di tali *file* in formato PDF costituisce servizio elettronico se il *file* è scaricato da un sito *web* o è inviato automaticamente dal sistema del fornitore del servi-

zio. Al contrario, contenuti commissionati individualmente (es. loghi aziendali, *knitting patterns* adattati alle esigenze del singolo consumatore) non rientrano nella definizione di servizi elettronici.

Cfr. *Working Paper* 919 citato, p. 4 ss. per ulteriori esempi sul punto.

(25) Secondo il *Working Paper* 919 citato, p. 5, laddove la fornitura di servizi digitalizzati (es. *newspapers*, libri, pubblicazioni di vario genere) sia veicolata manualmente via mail dal prestatore (anziché scaricata da internet) non si è in presenza di un servizio prestato tramite mezzi elettronici, in quanto la prestazione non è automatizzata. Per una posizione parzialmente differente sul punto, cfr. M. Merx, *VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal*, citato.

(26) *Working Paper* n. 843 citato, p. 5.