



IL DIRETTORE

Inviata via Email

Spett.
MINISTERO DELL'ECONOMIA
E DELLE FINANZE
Dipartimento delle Finanze
Direzione Relazioni Internazionali
Ufficio VI
Via dei Normanni, 5
00184 ROMA
df.dri.segreteria@finanze.it

Roma, 10 settembre 2013
Prot. n. 217/13

Oggetto: Regolamento del Consiglio che modifica il Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.
Vs rif. Prot. 5834/2013- CDG6

Ci riferiamo alla Vostra comunicazione sopra indicata per raccogliere l'invito rivolto alla scrivente Associazione di esprimere commenti, osservazioni e precisazioni che potessero risultare utili nell'ambito della predisposizione delle note esplicative alla Proposta di Regolamento in oggetto.

In primis, appare indispensabile precisare che la presente nota, come di seguito sviluppata, ripropone, in termini fedeli, i contenuti della proposta elaborata dal Comitato Fiscale congiunto delle due principali Associazioni europee che raggruppano gli Operatori telefonici - ETNO e GSMA Europe - in relazione alle redigende "Explanatory notes" di accompagnamento alla evocata Proposta di Regolamento del Consiglio che modifica il Regolamento di attuazione UE n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi.

Il presente documento, sulla scorta dell'analogo contributo predisposto in sede comunitaria dal Comitato Fiscale delle menzionate Associazioni europee, si basa sul testo di compromesso della Presidenza del Consiglio UE presentato il giorno 6 giugno 2013.

* * *

Il contributo che si intende promuovere non concerne certamente tutti gli articoli di cui si compone la proposta, ma riguarda solo quelle disposizioni che acquisiscono un maggiore interesse per le imprese telefoniche, nella valutazione complessiva della proposta de qua.

Salvo diversa precisazione, le indicazioni sugli articoli si riferiscono alla numerazione presente nel menzionato Regolamento di attuazione UE n. 282/2011.

Commenti concernenti l'articolo 9-bis

L'articolo in commento stabilisce, ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di imposizione sul valore aggiunto, le condizioni in base alle quali un Operatore è considerato il fornitore dei servizi elettronici (con l'eccezione dei servizi di telecomunicazione, e dei servizi di tele/radiotrasmissione) resi su una rete di telecomunicazione.

La menzionata disposizione incorpora in sé una presunzione relativa, che prevede una prova contraria per poter essere superata; tale prova si incentra, anzitutto, sugli accordi contrattuali che le Parti concludono tra di loro.

Le ricadute pratiche della menzionata disciplina sono molteplici per gli Operatori telefonici.

Per poter meglio specificare i commenti e i suggerimenti degli Operatori in subiecta materia si reputa indispensabile operare nei termini che seguono; ricorreremo alla formulazione di alcune domande, che vengono riportate di seguito, suscitate dalla lettura della disposizione in questione.

In base a quali circostanze si può ritenere che un soggetto passivo d'imposta "stia intervenendo nella prestazione"?

La domanda finalizzata ad accertare se un soggetto passivo d'imposta stia intervenendo nella prestazione si basa su circostanze di fatto e comporta la necessità di tenere conto di tutte le caratteristiche della fornitura.

In altri termini, si ritiene che una risposta adeguata al problema evidenziato nell'ambito della predetta domanda possa essere individuata attraverso una combinazione dei seguenti fattori.

A titolo esemplificativo, l'aver riscosso il pagamento potrebbe essere – congiuntamente ad altri elementi che in seguito verificheremo – un indicatore rilevante in base al quale sia possibile desumere se un soggetto (id est, il prestatore di servizi di telecomunicazione mediante i quali vengono prestati servizi elettronici) intervenga o meno nella prestazione; da tale accertamento potrebbe poi ulteriormente discendere, nell'economia della lettura

della normativa de qua, la qualifica di fornitore - soggetto passivo agli effetti dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

Tuttavia, la mera riscossione di un corrispettivo non sembra necessariamente portare alla conclusione che il prestatore dei servizi di telecomunicazione possa essere considerato intervenuto (ai fini della disciplina di che trattasi) nella prestazione di servizi avente a oggetto i menzionati servizi elettronici.

In questo contesto, si ritiene opportuno svolgere una serie di quesiti relativi alla succitata disposizione; tra questi, sembrano degni di nota i seguenti :

- *Il soggetto passivo fornisce i mezzi mediante i quali i clienti vengono informati dell'offerta di determinati servizi elettronici?*
- *Il soggetto passivo possiede o gestisce la piattaforma tecnologica sulla quale vengono forniti i servizi elettronici?*
- *Il soggetto passivo è responsabile per "autorizzare/avviare/deliberare" le prestazioni di servizi?*
- *Il soggetto passivo è responsabile per l'effettiva prestazione di servizi?*
- *Il soggetto passivo è responsabile per "autorizzare/avviare/deliberare" il pagamento?*
- *Il soggetto passivo controlla, o esercita influenza sul prezzo?*
- *Il soggetto passivo emette fattura valida ai fini IVA, nei confronti del consumatore finale, per quanto riguarda la prestazione?*
- *Il soggetto passivo assume su di sé una qualsivoglia forma di responsabilità legale, in relazione alle prestazioni di servizi elettronici?*
- *Il soggetto passivo stabilisce i termini e le condizioni che disciplinano la prestazione da rendere al consumatore finale?*
- *Il soggetto passivo fornisce assistenza ai clienti, relativamente a domande o problemi aventi ad oggetto la prestazione di servizi elettronici?*

In questi termini, solo al riscontro (si intende in termini affermativi) delle domande di cui supra si potrebbe arrivare a considerare il prestatore dei servizi di telecomunicazione, nell'ambito della casistica di che trattasi, quale soggetto intervenuto nella prestazione avente a oggetto i servizi elettronici.

In questi termini, se il soggetto passivo (id est, il prestatore dei servizi di telecomunicazione) non ha alcuna consapevolezza del fatto che, al momento dell'effettuazione delle prestazioni di servizi elettronici, esse stiano effettivamente avendo luogo, a giudizio della scrivente Associazione risulta difficile immaginare che il menzionato prestatore dei servizi di telecomunicazione possa essere considerato come parte della stessa prestazione di servizi elettronici.



* * *

Cosa significa “rendere disponibile” una fattura o una ricevuta? (cfr. art. 9 bis, par. 1 lett. a e b)

Ciò dovrebbe essere inteso nel suo significato ordinario. Laddove non vi è alcun obbligo di emettere fattura o ricevuta, allora “rendere disponibile” va inteso nel senso che la fattura o la ricevuta saranno emesse entro un termine ragionevole in base alle richieste del cliente.

* * *

Come dovrebbero essere identificate - sulla fattura o sulla ricevuta - le prestazioni di servizi elettronici?

Si ritiene che una descrizione generica riguardo la natura dei servizi, quando sia collegata con il relativo valore e con la data, dovrebbe essere sufficiente a identificare il servizio.

Un esempio potrebbe essere: “addebito a tariffazione speciale” o “acquisto di applicazione”.

* * *

Come dovrebbe essere identificato il fornitore sulla fattura o sulla ricevuta? (cfr. art. 9 bis, par. 1 lett. a e b)

Considerando che le prestazioni di servizi elettronici potrebbero essere fornite attraverso una complessa filiera di fornitura, costituita da vari soggetti (anche agenti o commissionari), in questo contesto dovrebbe assumere il ruolo di “fornitore” solamente l’ultimo soggetto della filiera che si presume agisca in nome proprio, cioè la parte che ha la responsabilità di determinare e corrispondere l’Imposta sul Valore Aggiunto che verrà applicata sulla vendita al consumatore finale.

La descrizione del fornitore dovrebbe essere sufficiente per identificare univocamente lo stesso nei confronti del cliente finale, mentre non dovrebbe rendersi necessaria l’indicazione di tutti gli elementi di dettaglio, quali l’intera denominazione legale, l’indirizzo o il numero di partita IVA del fornitore.



* * *

Cosa significa “approvare l’addebito”?

Si ritiene debba trattarsi di un concetto diverso, rispetto a quello di “ricevere” o “riscuotere” un pagamento. Il soggetto che “autorizza” un pagamento è colui che autorizza l’addebito al cliente. In questo contesto, “avviare il pagamento”, “autorizzare” lo stesso, o deliberarlo, assumono sostanzialmente il medesimo significato.

In buona sostanza, secondo la prassi del settore, il soggetto che approva l’addebito al destinatario è verosimilmente colui che controlla la piattaforma tecnologica sulla quale sono forniti i servizi.

* * *

Cosa significa “approvare le prestazioni di servizi”?

Si tratta di un concetto diverso, rispetto a quello di “effettuare” la consegna.

Il soggetto che “autorizza” le prestazioni di servizi è colui che autorizza la fornitura al cliente.

In questo contesto, “avviare le prestazioni di servizi”, “autorizzare” la stessa, o deliberarla, assumono sostanzialmente il medesimo significato.

In sostanza, e in termini giustappositivi rispetto ai contenuti espressi nell’ambito della precedente risposta, il soggetto che approva la prestazione di servizi è verosimilmente colui che controlla la piattaforma tecnologica sulla quale sono forniti i servizi.

* * *

Cosa significa “fornisce soltanto il trattamento dei pagamenti”?

Tale nozione è strettamente connessa alla questione attinente la possibilità o meno di considerare il soggetto passivo come parte intervenuta nella prestazione.

Il soggetto passivo potrebbe intraprendere delle attività aggiuntive rispetto al trattamento dei pagamenti (ad esempio, la fornitura di assistenza al cliente riguardo il processo di pagamento o la fornitura al cliente di assistenza “front end”, con successivo inoltrare al fornitore dei quesiti), ma questo non sarebbe sufficiente per poter considerare il soggetto passivo come parte intervenuta nella prestazione.



Di conseguenza sarebbe appropriato ritenere – per gli effetti dell’art. 9 bis citato - che il soggetto passivo si sia limitato a fornire il trattamento dei pagamenti.

Esempi

1) Un cliente di un App Store (gestito dall’Operatore A) acquista un servizio elettronico (abbonamento ad una rivista online) dal Fornitore B.

Il corrispettivo del servizio viene incassato direttamente dall’App Store, ma il servizio elettronico è consegnato (qui intendendosi la trasmissione tecnica dei dati) al telefono del cliente attraverso la rete di un Operatore C.

Il contratto per la prestazione del servizio elettronico viene concluso direttamente tra il Fornitore B e il cliente.

Questo è lo scenario più comune per l’acquisto di un ESS da un telefono cellulare.

L’Operatore C non è considerato come parte intervenuta nella fornitura per il solo fatto di essere stato coinvolto nella trasmissione del servizio elettronico.

Poichè l’App Store Operatore A è responsabile per l’avvio della consegna e del pagamento dei servizi elettronici (ancorché questi ultimi risultino effettivamente forniti dall’operatore), l’App Store Operatore A è considerato soggetto passivo.

2) Un cliente di un App Store (gestito dall’Operatore A) acquista un servizio elettronico (un gioco per telefono cellulare) da un Fornitore B.

Il corrispettivo del servizio viene riscosso direttamente dall’Operatore C, ma il servizio elettronico è consegnato sul telefono del cliente attraverso la rete wi-fi di casa del cliente stesso.

Il contratto di fornitura del servizio elettronico viene concluso direttamente tra il Fornitore B e il cliente.

L’Operatore C non è considerato come parte intervenuta nella fornitura per il solo fatto di essere stato coinvolto nel pagamento del servizio elettronico.

Allo stesso modo il Fornitore del servizio wi-fi non è considerato parte intervenuta nella fornitura per il solo fatto del suo coinvolgimento nella consegna.



Poiché l'App Store Operatore A è responsabile per l'avvio della consegna e del pagamento del servizio elettronico (ancorché il pagamento sia effettivamente riscosso dall'Operatore), l'App Store Operatore A è considerato soggetto passivo.

3) Un cliente di un App Store (gestito dall'Operatore A) acquista un servizio elettronico (un'applicazione per la navigazione) dal Fornitore B.

Il corrispettivo del servizio viene riscosso direttamente dall'Operatore C e il servizio elettronico è consegnato sul telefono cellulare del cliente attraverso la rete dello stesso Operatore C.

Il contratto di fornitura del servizio elettronico viene concluso direttamente tra il Fornitore B e il cliente.

L'Operatore C non è considerato come parte intervenuta nella fornitura per il solo fatto di essere stato coinvolto nella consegna e nel pagamento del servizio elettronico. Poiché l'App Store Operatore A è responsabile per l'avvio della prestazione del servizio e del pagamento (ancorché il pagamento effettivo risulti riscosso dall'Operatore C, e la consegna risulti effettuata attraverso la rete dell'Operatore stesso), l'App Store Operatore A è considerato soggetto passivo.

4) Un cliente di un Operatore telefonico (mobile) C acquista un servizio elettronico (una suoneria) da un Fornitore B attraverso la piattaforma di un Aggregatore A. L'addebito è riscosso, e il servizio viene consegnato, dall'Aggregatore A attraverso un SMS a tariffazione speciale.

Il contratto di fornitura del servizio elettronico viene concluso direttamente tra il Fornitore B e il cliente.

In questo esempio, l'Aggregatore A è il soggetto che fornisce la piattaforma che consente, attraverso accordi presi con l'Operatore di rete C, di aumentare le tariffe del consumatore.

L'Aggregatore, in quanto operatore di una piattaforma tecnologica sottostante il servizio, è la parte che autorizza il pagamento e la prestazione dei servizi.

Ma il consumatore non è a conoscenza del coinvolgimento dell'Aggregatore.

L'Operatore che addebita il costo del servizio al consumatore, e consegna il servizio attraverso la sua rete, tuttavia, può essere considerato, dal punto di vista del consumatore, come soggetto che prende parte alla fornitura.

Di conseguenza l'Operatore C sarà considerato il fornitore dei servizi, salvo che l'Operatore evidenzi il servizio e il fornitore del servizio in ogni fattura emessa (o resa disponibile) dall'Operatore nei confronti del consumatore e questo sia rispecchiato negli accordi contrattuali tra le Parti.

* * *

Commenti concernenti l'articolo 18, par. 2

Il menzionato paragrafo introdotto nell'ambito dell'articolo 18 stabilisce che: “..Tuttavia, che disponga o no di informazioni contrarie, il prestatore di servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione o di servizi elettronici può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità sia una persona che non è soggetto passivo se tale destinatario non gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA”.

In questi termini, il prestatore di servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione o di servizi elettronici, può trattare un cliente che non ha fornito un numero di partita IVA come una persona diversa da un soggetto passivo.

Vale la pena chiarire che questo articolo consente all'Operatore di trattare il cliente come un soggetto diverso da un soggetto passivo, se quest'ultimo non ha fornito un numero di partita IVA, ma ciò non rappresenta un obbligo.

Perciò, se esiste un'altra prova (materiale o *per facta concludentia*) che indichi che il cliente è un soggetto passivo, l'Operatore può scegliere di trattare quest'ultimo come un soggetto passivo, nonostante non abbia ricevuto un numero di partita IVA.

Sarebbe, altresì, opportuno precisare che, se il cliente ha fornito il numero di partita IVA, ma sussiste un dubbio relativamente alla corretta riferibilità del numero al cliente stesso, ovvero se viene accertato, mediante il sistema VIES, che il numero di partita IVA indicato dal cliente non è valido, allora l'Operatore telefonico può trattare il cliente come un consumatore finale.

* * *

Commenti concernenti l'articolo 24 bis

L'articolo 24 bis in commento, inserito nell'ambito della sottosezione 3bis (*dettante presunzioni in materia di luogo di stabilimento del destinatario*), disciplina il caso in cui



l'erogazione dei servizi di telecomunicazione richieda la presenza fisica del cliente; a tale riguardo, l'articolato introduce una vera e propria presunzione.

In questi termini, la menzionata disposizione prevede che:

"1. Se un prestatore di servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione o di servizi elettronici presta detti servizi in un luogo quale una cabina telefonica, una postazione Wi-Fi, un internet café, un ristorante o una hall d'albergo e la fruizione del servizio fornito dal prestatore richiede la presenza fisica del destinatario in tale luogo, per l'applicazione degli articoli 44, 58 e 59 bis della direttiva 2006/112/CE si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in questione e che il servizio sia effettivamente utilizzato o fruito in tale luogo.

2. Se il luogo di cui al paragrafo 1 del presente articolo è a bordo di una nave, un aereo o un treno che effettua un trasporto passeggeri all'interno della Comunità a norma degli articoli 37 e 57 della Direttiva 2006/112/CE, il Paese in cui il servizio è prestato è quello del luogo di partenza del trasporto di passeggeri."

Una lista non esaustiva di esempi è la seguente:

- cabina telefonica, chiosco telefonico
- Wi-Fi hot spot, internet café
- Ristorante, hotel.

Il luogo di stabilimento del cliente é ritenuto essere il luogo dove quest'ultimo riceve il servizio.

Se il cliente è a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, il consumatore si ritiene sia stabilito (per il servizio) nel Paese di partenza dei passeggeri.

Questo articolo fornisce una presunzione applicabile nell'ambito dell'articolo 44 (in riferimento alle persone soggette a tassazione, dentro o fuori l'UE), dell'articolo 58 (in riferimento alle persone non soggette a tassazione, dentro e fuori l'UE) e dell'articolo 59 bis (facoltà di adozione della regola dell'utilizzo effettivo).

Così, per il caso tanto di cliente soggetto passivo, quanto per il caso di cliente consumatore finale, e a prescindere da ogni evidenza in ordine al luogo di insediamento (dentro o fuori l'UE) del cliente, quest'ultimo si riterrà insediato dove il servizio viene fornito. Analogamente, il servizio si riterrà utilizzato e goduto in quello stesso luogo



E' importante fornire chiari esempi di servizi che ricadono o meno sotto la disciplina dell'articolo in commento:

- i servizi di linea telefonica fissa verosimilmente richiedono la presenza fisica del cliente (*id est*, la sede di installazione della linea fissa). Dovrebbe peraltro essere chiaro che i servizi di linea fissa sono esclusivamente disciplinati dall'articolo 24 *quater*;
- i servizi di *roaming* forniti a bordo di un aereo o di una nave sono tipicamente forniti tramite networks ad hoc: e anche questo richiede la presenza fisica del consumatore. Quando il cliente acquista questa tipologia di servizio dal suo Operatore come elemento di un pacchetto di servizi di telefonia mobile, occorre chiarire che questi servizi sono esclusivamente disciplinati dall'articolo 24 - *quinquies*. Per converso, qualora l'Operatore del treno, dell'aereo o della nave hanno contrattato direttamente con il consumatore per fornire servizi di telecomunicazione a bordo per un particolare viaggio, allora, questi servizi sono disciplinati dall'articolo 24 - *bis*.

E' anche importante descrivere gli scenari dove un insieme di servizi potrebbero essere acquistati:

- nel caso in cui un Operatore fornisca l'accesso a diversi Wi-Fi hotspots in differenti Paesi, in cambio di un costo unico corrispettivo, il menzionato articolo 24 - *bis* non si applica in quanto il servizio non è fornito in una postazione definita (al contrario, è fornito in diverse postazioni). In questo caso, sarà applicato l'articolo 24 - *septies bis*.

* * *

Commenti concernenti l'articolo 24 - *quinquies*

Questo articolo disciplina la presunzione (derogabile) per i servizi resi mediante reti telefoniche mobili.

Questo articolo si applica soltanto ai servizi disciplinati dall'articolo 58 della Direttiva 2006/112.

Si ritiene che il consumatore abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel Paese identificato dal "country code" (prefisso telefonico internazionale) della *Sim card* in suo possesso.

Vale la pena chiarire che questo articolo si applica a coloro che non sono soggetti passivi.

Questo articolo si applica non soltanto ai servizi di telecomunicazione, ma anche ai servizi di *broadcasting* e alle forniture di servizi elettronici.

E' chiaro che nei casi in cui si ritenga che l'Operatore coincida con il fornitore (nell'ambito delle perifrasi già commentate e concernenti l'art. 9 – *bis*,) in questi casi, si ricorrerà all'art. 24 - *quiquies* per determinare il luogo di insediamento del cliente.

Tuttavia, appare utile poter chiarire in questa sede che l'articolo 24 - *quiquies* trova applicazione anche a servizi di *broadcasting* e ai servizi elettronici su telefono cellulare nei casi in cui lo stesso Operatore telefonico non risulti essere il fornitore agli effetti dell'IVA.

Infine, per la scrivente Associazione non sembra necessario formulare una definizione iper-complessa e tecnica per "mobile country code della SIM Card" (il riferimento è al testo del draft in inglese), con riguardo alle correnti specificazioni tecniche, per le quali potrebbero intervenire cambiamenti.

Questo concetto può essere reso attraverso la sua espressione letterale ordinaria e la formulazione normativa impiegata dal legislatore appare sufficientemente chiara.

Esempi

- 1) Un Operatore stabilito nello Stato Membro A fornisce servizi di telefonia mobile destinati a consumatori dello stesso Stato Membro A. *Le Sim cards sono emesse e fornite ai consumatori con il country code dello Stato Membro A. Questi servizi sono considerati come ricevuti nello Stato Membro A in accordo con il country code della Sim card.*
- 2) Un Operatore stabilito nello Stato Membro A fornisce servizi di "Alternate Roaming Provider" a consumatori dello stesso Stato Membro A per un utilizzo in ogni parte dell'UE. *Questi servizi sono considerati come ricevuti nello Stato Membro A in accordo con il country code della Sim card.*
- 3) Un Operatore mobile stabilito nello Stato Membro A fornisce servizi di *roaming* dati "Local Break Out" a clienti "visitors" provenienti da altro Stato comunitario, che visitano lo Stato Membro A. Poiché sia il country code della SIM Card, sia le evidenze alternative indicano che il cliente è stabilito in altro Stato comunitario, l'Operatore mobile deve applicare l'IVA di detto altro Stato.
- 4) Un Operatore di rete virtuale stabilito all'interno di uno Stato Membro A con bassa aliquota IVA commercializza servizi di telefonia diretti a consumatori di uno Stato Membro B con aliquota IVA più elevata. Le Sim Card sono emesse con il country code dello Stato A. *Questi servizi sono considerati come prestati nello Stato Membro A in accordo con il country code della Sim card.*



Tuttavia, questa presunzione può essere disconosciuta e derogata dall'Amministrazione finanziaria dello Stato Membro B, spostando il luogo di tassazione del servizio nello Stato Membro B.

* * *

Commenti concernenti l'articolo 24 – septies ter

Questo articolo indica le condizioni in presenza delle quali le presunzioni indicate nei precedenti articoli (con riferimento a casistiche ricadenti nell'ambito di applicazione dell'art. 58 della Direttiva 2006/112) possono essere derogate. Sembra opportuno precisare che un Fornitore non è obbligato a derogare a una presunzione, ancorché egli disponga di tre elementi di prova non contraddittori. Si tratta, infatti, di un'opzione per il Fornitore, e tale circostanza rileva in modo particolare, qualora il Fornitore abbia acquisito diversi elementi di prova nell'arco del tempo, nell'ambito di procedure e di sistemi diversi. In tale situazione, il Fornitore potrebbe trovarsi impossibilitato a effettuare l'aggregazione logica di tali evidenze, ancorché detenga i singoli elementi di evidenza.

Raffaele Nardacchione