

## ***L'applicazione dell'Iva per le applicazioni mobili vendute dagli app store***

di **Marco Peirola**

Seminario di specializzazione

### **Aspetti civilistici e fiscali del commercio elettronico**

Scopri di più

Le conclusioni presentate dall'avvocato generale presso la **Corte di Giustizia UE il 10 aprile 2025**, in merito alla causa **C-101/24**, hanno per oggetto la **territorialità delle prestazioni di servizi rese nell'ambito dello schema del mandato senza rappresentanza**, caratterizzato – ai fini dell'Iva – dalla **“finzione giuridica”** prevista dall'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE (recepito dall'[articolo 3, comma 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972](#)), secondo cui, qualora il **soggetto passivo che agisca in nome proprio, ma per conto terzi, partecipi ad una prestazione di servizi**, si ritiene che egli abbia **ricevuto o reso tali servizi a titolo personale**.

Nel caso esaminato, si pone la questione se la **messa a disposizione di programmi per elaboratore** destinati ad essere utilizzati su dispositivi mobili, quali *smartphone, tablet*, etc., rientri nello schema del **mandato senza rappresentanza**, con la conseguenza che l'**app store** debba essere considerato **prestatore di servizi** per le applicazioni mobili che gli sviluppatori mettono a disposizione, per il suo tramite, ai destinatari finali.

Tale questione è **rilevante sotto diversi punti di vista**.

In primo luogo, l'*app store*, se considerato prestatore di servizi nei confronti dei destinatari finali, è **responsabile della corretta determinazione, riscossione e versamento dell'Iva** sulle operazioni in cui agisce in qualità di intermediario. In secondo luogo, in base al **contesto normativo in vigore prima del 1° gennaio 2015**, che è quello applicabile nel procedimento principale, è la **figura del prestatore che determina il luogo della prestazione di servizi** nell'ipotesi in cui il destinatario del servizio non sia un soggetto passivo. Inoltre, dal momento che i **servizi resi tramite mezzi elettronici** hanno, per loro natura, una dimensione potenzialmente transfrontaliera, il **luogo della prestazione** determina anche la **competenza fiscale degli Stati membri** e l'**aliquota d'imposta** applicabile.

L'avvocato generale ha ritenuto che la **“finzione giuridica”** dell'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE, trovi applicazione in **caso di fornitura**, prima del 1° gennaio 2015, per via elettronica, di **prestazioni di servizi consistenti nella messa a disposizione delle applicazioni**

**mobili**, nonché di servizi aggiuntivi, per il tramite di un *app store*.

In proposito, la **mancata conoscenza dell'identità del mandante non costituisce una condizione per l'applicazione di tale previsione** e, quindi, il fatto che, nel caso di specie, lo sviluppatore dell'applicazione sia noto ai destinatari finali **non esclude** la **possibilità di considerare l'app store quale mandatario** che agisce secondo le modalità previste dall'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE.

L'unico requisito imposto da tale disposizione è che il **mandatario agisca per conto di terzi, ma in nome proprio** e, sotto questo profilo, se fosse l'*app store* a concludere i **contratti con i destinatari delle applicazioni mobili** e ad essere responsabile del loro funzionamento, **agirebbe per conto proprio e non per conto degli sviluppatori**.

L'**agire in nome proprio dell'app store**, che costituisce il requisito indispensabile della finzione giuridica, consiste nel fatto che la procedura, mediante la quale i destinatari ottengono l'accesso alle applicazioni, si svolge **interamente all'interno dell'applicazione dell'app store, senza reindirizzamento ad un sito web o ad altre fonti appartenenti agli sviluppatori** delle singole applicazioni. Anche le **condizioni per ottenere tale accesso** sono stabilite, in modo uniforme, **per tutte le applicazioni ivi disponibili**, dall'*app store*. Inoltre, l'*app store* **non fornisce l'accesso a qualsiasi applicazione**, ma solo a quelle destinate ad un determinato sistema operativo e che sono state verificate in termini di interoperabilità con tale sistema e di sicurezza.

L'*app store* agisce in **nome proprio anche dal punto di vista dei destinatari del servizio**.

La messa a disposizione di applicazioni mobili è fornita interamente **tramite mezzi elettronici e in forma dematerializzata**. Il destinatario può, quindi, sapere di ricevere l'applicazione di uno specifico sviluppatore, ma non è a conoscenza degli accordi tra lo sviluppatore e l'*app store*, né del percorso attraverso il quale **viene concesso l'accesso all'applicazione o ai servizi aggiuntivi**. Esso, infatti, non ordina l'applicazione dallo sviluppatore, ma la scarica direttamente dall'*app store*, dove lo sviluppatore **deve averla precedentemente caricata**. L'applicazione è pronta per l'uso immediatamente dopo essere stata scaricata dall'*app store*, **indipendentemente dalla conferma dell'acquisto** e da qualsiasi azione successiva da parte dello sviluppatore. Per il destinatario, il **fornitore diretto dell'applicazione è, quindi, l'app store, che inoltre addebita una commissione** per la messa a disposizione dell'applicazione e rilascia la conferma della conclusione del contratto.

**Dal 1° gennaio 2015**, l'articolo 9-*bis*, Regolamento di esecuzione n. 2011/282/UE ha introdotto la **presunzione** secondo cui l'*app store* - che funge da intermediario nella messa a disposizione delle applicazioni mobili - **agisce in nome proprio, ma per conto** degli sviluppatori.

Come osservato dall'avvocato generale, la Corte europea, nella sentenza Fenix International ([causa C-695/20](#)), ha dichiarato che tale presunzione **non modifica la natura** della previsione dell'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE, ma si limita, integrandola, a **concretizzarla nel contesto**

**specifico dei servizi resi tramite mezzi elettronici.**

In considerazione della funzione della norma regolamentare deve, quindi, **escludersi** la possibilità di ritenere che, per i predetti servizi, la **finzione giuridica non sia applicabile** nel contesto normativo in vigore prima del 1° gennaio 2025.

**L'ulteriore analisi compiuta dall'avvocato UE** si sposta sull'individuazione del **luogo della prestazione di servizi** eseguita – in virtù della “*fictio iuris*” di cui all'articolo 28, Direttiva 2006/112/CE – dallo sviluppatore nei confronti dell'*app store*, essendo necessario stabilire se tale luogo si trovi, ai sensi dell'articolo 44, Direttiva, in **Irlanda** (Paese di stabilimento della società che gestisce l'*app store*) oppure, ai sensi dell'articolo 45 della stessa Direttiva, in **Germania** (Paese di stabilimento dello sviluppatore).

La prestazione che, per finzione giuridica, è resa dallo sviluppatore nei confronti dell'*app store* è territorialmente **rilevante nel Paese di stabilimento del gestore dell'app store**, in base alla regola generale prevista dall'articolo 44 della Direttiva 2006/112/CE per i servizi c.d. “*generici*” nei rapporti “**B2B**”.

Rispetto alla normativa applicabile anteriormente al 1° gennaio 2015, anche la prestazione effettiva, fornita dall'*app store* ai destinatari, che per lo più non sono soggetti passivi Iva, è territorialmente rilevante nel **Paese di stabilimento del gestore dell'app store**, secondo la **regola generale prevista** dall'articolo 45 della Direttiva 2006/112/CE **per i servizi “generici” nei rapporti “B2C”**.

Infine, l'Avvocato generale ha **escluso** che lo sviluppatore, per conto del quale agisce l'*app store*, sia **tenuto al pagamento dell'Iva** nel caso in cui quest'ultimo lo abbia designato, con il suo consenso, come prestatore del servizio e abbia indicato **l'importo dell'Iva dovuta nelle conferme d'acquisto** trasmesse tramite mezzi elettronici ai destinatari finali.

In sostanza, nella situazione descritta non trova applicazione l'articolo 203 della Direttiva 2006/112/CE, secondo cui l'Iva è dovuta da colui che la indica in fattura, in quanto – secondo le indicazioni della giurisprudenza comunitaria – tale disposizione intende **eliminare il rischio di perdita di gettito che può derivare dal diritto di detrazione**; rischio che non ricorre nel caso di specie, in quanto i destinatari non sono soggetti passivi d'imposta e, quindi, **non possono esercitare la detrazione**.