Redditi conseguiti in Italia dai colossi del *web*: normativa di riferimento e problemi di applicabilità

A cura di Uberto Crivelli Visconti – Ricercatore Telos

Indice

Prefazione 3

1. Il problema della tassazione in Italia delle multinazionali che operano in rete 5

2. Quadro generale delle fattispecie eventualmente tassabili 6
   - 2.1 L'evoluzione degli assetti societari 6
   - 2.2 Il Commercio Elettronico Diretto 7
   - 2.3 Commercio elettronico indiretto 9
   - 2.4 Il *core business* dei colossi del *web* 10
   - 2.5 L'organizzazione 12

3. La stabile organizzazione nel commercio elettronico 13
   - 3.1 Introduzione all'istituto della stabile organizzazione: definizioni ed evoluzione storica 13
   - 3.2 I caratteri dell'istituto alla luce delle disposizioni nazionali ed internazionali 19

4. Problemi di applicabilità della stabile organizzazione sui colossi del *web* 24
   - 4.1 Commercio elettronico diretto: i servizi *on-line* immateriali 24
   - 4.2 Il commercio elettronico indiretto: la vendita di prodotti materiali *on-line* ed il caso Amazon. 29

5. Soluzioni plausibili all'inquadramento fiscale del commercio elettronico 31
   - 5.1 L'*iter* Ocse sul commercio elettronico ed il progetto *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* 32
     - 5.1.1 Il Piano d'Azione 33
     - 5.1.2 Beps ed il *permanent establishment* nell'*e-commerce* 36
     - 5.1.3 Proposte all'interno del sistema italiano 38
     - 5.1.4 Iniziative in altri paesi 41

6. Riflessioni conclusive 43

Prefazione

Il commercio, a livello globale, ha conosciuto negli ultimi anni un mutamento radicale nel *modus operandi*, superando gli *standard* operativi consolidati nel passato; per adeguare il sistema tributario, gli addetti ai lavori studiano con attenzione le evoluzioni delle dinamiche legate al tema del commercio internazionale. Chi oggi parla di commercio internazionale non può tralasciare la fortissima influenza che ha il mezzo elettronico nel processo produttivo e di scambio rispetto al passato.

Tablet, smartphone, laptop sono strumenti che ognuno di noi utilizza come ponti quotidiani per collegarsi virtualmente con tutti gli angoli del pianeta, in qualsiasi momento; oltre al collegamento sociale, questi mezzi hanno permesso di creare valore economico rendendo produttivi alcuni tipi di *business* e creandone di nuovi. Il fine, creare valore, giustifica il mezzo, l'uso crescente del digitale, il quale permette di ottenere dei risultati incredibili. Conseguentemente, le scelte strategiche aziendali e di riflesso le pianificazioni fiscali messe in atto, sono influenzate dalle possibilità che la tecnologia offre per poter creare il massimo valore.

Fino a poco più di trenta anni fa, l'evoluzione della tecnologia poteva spingere le aziende a modernizzare i propri processi produttivi, ad esempio adoperando all'interno sistemi di archiviazione dati. L'influenza della tecnologia tuttavia non stravolgeva le architetture organizzative: dipendenti, luogo di produzione, residenza giuridica e spesso anche la clientela destinata ad acquistare il prodotto erano elementi abbastanza *stabili*, riconducibili tutti in linea di massima ad uno stesso territorio. Oggi la scena è completamente diversa per la maggior parte delle aziende: si pensi a una società Irlandese costituita da un gruppo di Giapponesi che operano da un ufficio di New York, appoggiandosi ad un sito e ad un server localizzati in Belgio ed erogano, solo ed unicamente via *web,* servizi di consulenza aziendale ad una clientela italiana e vendono allo stesso tempo ad una società francese i riquadri pubblicitari che appaiono sul proprio portale. L'esempio, nonostante possa sembrare esageratamente complicato, si avvicina molto a come operano oggi la maggioranza delle imprese; l'obiettivo da raggiungere al

più presto è quello di riuscire a tassare in maniera equilibrata gli utili conseguiti dalle aziende che basano il loro successo economico utilizzando la piattaforma digitale e operano in tutto il mondo.

Il quadro normativo attuale sembra rigido al cambiamento, probabilmente a monte non partono gli input necessari per operare una rivisitazione completa del concetto di stabile organizzazione. Visto lo stallo ed il perdurare delle incertezze sul da farsi, è lecito affermare che il commercio elettronico sta mettendo in crisi i principi saldi di fiscalità internazionale? Molti spingono per accelerare i tempi e giungere ad una soluzione più o meno temporanea a livello nazionale; molti invece la frenano, auspicando una risposta unanime a livello comunitario ed internazionale per evitare inutili divergenze e successive incompatibilità normative tra paesi fortemente collegati dal punto di vista economico.

Questa rassegna *Telos*, affronta in maniera sintetica il tema del commercio elettronico e del suo attuale trattamento a livello fiscale, cercando di chiarire ed arricchire la discussione. Si spera di contribuire alla formazione di una norma che possa finalmente disciplinare in maniera precisa l'operatività dei colossi del *web.* Inizialmente è presentata una panoramica delle caratteristiche del commercio elettronico, confrontandolo successivamente con la vigente, ma oramai obsoleta, definizione di stabile organizzazione operata a livello interno e dai Modelli di Convenzione Internazionali. Lo studio si sposta successivamente sullo stato attuale dell'arte: viene presentato il piano d'azione *Base Erosion Profit Shifting* e al suo interno, il programmato aggiornamento del concetto di *permanent establishment*; infine viene fatta una sintesi delle politiche portate avanti dai singoli Governi, alcuni dei quali da qualche anno tentano di arginare il fenomeno. Il lavoro è stato curato da Uberto Crivelli Visconti, Ricercatore Telos. Desidero ringraziare per i preziosi suggerimenti ricevuti l'amico e collega Alberto Trabucchi.

Maurizio Fattaccio

Presidente Fondazione Telos

1. Il problema della tassazione in Italia delle multinazionali che operano in rete

L'espansione del processo di digitalizzazione e l'utilizzo dei mezzi elettronici continuano a lasciare il segno sulla sfera del diritto tributario. All'evoluzione dei concetti giuridici legati alle nuove operazioni digitali, si aggiunge un radicale cambiamento strategico delle pratiche commerciali delle imprese, con annesse implicazioni sull'imposizione fiscale.

Il problema di inquadrare a livello impositivo le multinazionali che utilizzano internet come strumento di vendita dei loro prodotti e servizi sul territorio nazionale è ormai evidente da diversi anni. Società come Google e Amazon, per citare banalmente le più famose, operano, seppur virtualmente, nei contesti nazionali pagando però le tasse nei paesi dove l'imposizione risulta meno gravosa attraverso un'articolata, ma spesso legittima, organizzazione societaria. Tali società, sfruttando la normativa non adeguata a tali fattispecie, pagano livelli di imposte tra i più bassi al mondo; è spontaneo chiedersi se la competitività dei loro servizi, oltre alle qualità indiscutibili dei servizi forniti, può essere dovuta anche all'enorme vantaggio fiscale di cui beneficiano che, in linea teorica, potrebbe costituire oltre al minor gettito, anche un grosso limite ad un corretto andamento della concorrenza nel mercato italiano.

Anche se la questione non può essere trattata in questa breve rassegna, è opportuno domandarsi se questi colossi rappresentino o meno delle opportunità economiche per i paesi che ospitano una parte della catena produttiva. Una nota azienda di *e-commerce* diffusa in tutto il mondo, conta ad oggi più di mille dipendenti dislocati sul territorio italiano, determinando senz'altro un aspetto saliente.

Alle questioni macro-economiche l'analisi si sposta necessariamente sul contesto normativo. In riferimento alle disposizioni tributarie italiane, la questione risulta essere principalmente la seguente: l'impianto tributario italiano è in qualche maniera

impotente, perché non aggiornato, di fronte a questa tipologia di situazioni ed è necessario l'intervento del legislatore in armonia con le disposizioni internazionali per aggiornare e prevedere un sistema equo che tassi quella parte di redditi prodotti effettivamente sul territorio da questi colossi? Oppure vi sono già oggi gli elementi per individuare queste organizzazioni, od alcune di esse, come stabilmente organizzate sul nostro territorio? Infine, è necessario che lo stato italiano intervenga nel breve tempo, senza sottostare alle tempistiche, in materia di fiscalità internazionale, europee ed internazionali?

2. Quadro generale delle fattispecie eventualmente tassabili

2.1 L'evoluzione degli assetti societari

Lo spazio virtuale offre la possibilità alle imprese di poter accedere ad un bacino di clienti molto ampio, ed il successo del *web* è proprio questo. Negli ultimi anni l'espansione del commercio elettronico è diventato talmente forte che ha determinato un sostanziale cambio di rotta per diverse aziende, indipendentemente dal *business*. Si consideri ad esempio paesi come la Norvegia, dove le aziende hanno avuto un fatturato per commercio *on-line* che è passato dal 2,7% al 18,5% dal 2004 al 2011.[1] I numeri, in valori assoluti sono chiari, tra qualche anno la maggior parte delle aziende faranno commercio solo tramite la rete virtuale.

Oltre ai colossi del *web*, i quali sfruttando la rete virtuale diffondono i loro *business* in tutto il mondo, si pensi alle più ampie figure professionali, per esempio di consulenza di qualsiasi genere: quest'evoluzione consente oggi anche alle forme lavorative più 'antiche' di poter emigrare sulla piattaforma virtuale ed entrare in contatto con una clientela potenzialmente più ampia rispetto al sistema tradizionale. Emigrare è inteso non solo in

[1] Dati pubblicati dall'Ocse nel 2012 dall'Outlook Reporting, reperibili sul sito www.oecd.org.

senso tecnologico ma anche in senso fisico, poiché le aziende grazie all'intermediario virtuale possono essere operative da qualsiasi angolo del pianeta. Le architetture societarie stanno cambiando, spostandosi fisicamente e tecnologicamente nei contesti più favorevoli, ed il cambiamento è in atto in tutti i settori, consentendo anche alle piccole realtà aziendali di poter sfruttare le potenzialità del *web,* in modo tale da poter aumentare la clientela e le vendite. Le difficoltà per inquadrare in termini fiscali queste nuove realtà sono sinteticamente nell'individuare l'appartenenza territoriale del venditore, del consumatore ed eventualmente il luogo di consumazione.

Prima di affrontare queste problematiche è necessario distinguere i vari *business*. Essi sono suddivisi nella vendita di beni e nell'erogazione di servizi *on-line.* A livello legislativo, la norma di riferimento è il D. Lgs. n. 70 del 2003 che ha recepito, in Italia, la Direttiva della Comunità Europea n. 21 del 2000. La strategia operativa dei colossi del *web*, attraverso la piattaforma digitale, è attuata tanto in modalità *Business to Consumer* (B2C) quanto in modalità *Business to Business* (B2B). Successivamente la commercializzazione si alterna su due distinte categorie: la vendite di beni immateriali, chiamato anche commercio elettronico diretto, e quelle di beni materiali, chiamato commercio elettronico indiretto.[2]

2.2 Il Commercio Elettronico Diretto

Ai sensi dell'articolo 7 del Regolamento dell'Unione Europea n. 282 del 2011,[3] per servizi di commercio elettronico diretti si intendono «*[...] i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata,*

[2] La dottrina spesso tende a separare da queste macro categorie un'altra tipologia di commercio elettronico più specifica: il commercio elettronico dei dati, utile per lo scambio di informazioni sui profili degli utenti.

[3] Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 recante le disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea il 23 marzo 2011.

corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione».

Sono elencati di seguito i servizi che il regolamento classifica come servizi di commercio elettronico diretto:

a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;

b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina *web*;

c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;

d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato *on-line*, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;

e) le offerte e servizi di Internet Service Provider.[4]

[4] L'articolo opera un rinvio all'allegato I del Regolamento, il quale elenca altri casi di commercio elettronico diretto, tra i quali: hosting di siti *web*; manutenzione automatica di programmi, remota e *on-line*; amministrazione remota di sistemi; conservazione dei dati *on-line*; driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti; installazione automatica *on-line* di filtri per i siti *web*; accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica; accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi; contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; abbonamento a giornali o riviste *on-line*; fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito *web*; utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet; accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari; accesso o scaricamento di giochi su computer, di sigle, film, brani musicali, suonerie.

2.3 Commercio elettronico indiretto

Il commercio elettronico indiretto, invece, riguarda la cessione fisica di un bene.[5] La rete costituisce una sorta di vetrina per la commercializzazione del prodotto: la piattaforma digitale non solo mette in mostra il prodotto, ma ne permette anche l'acquisto. Il processo di consegna del bene avviene invece tramite i canali di distribuzione tradizionali. L'ordinamento giuridico, viste le particolarità, assimila le vendite di prodotti materiali attraverso la rete internet, alle vendite per corrispondenza o mediante televisione, ai sensi dell'articolo 18 Decreto Legislativo n. 114 del 1998.[6] Per questo motivo ai fini delle imposte indirette si applica la normativa IVA vigente.[7]

In questa categoria rientra la vendita di beni materiali di qualsiasi genere, ad esempio:

- abbigliamento;
- mobili;
- dispositivi elettronici;
- libri (stampati su carta).

Evidentemente, a livello fiscale, l'inquadramento del commercio elettronico diretto risulta più complesso rispetto a quello indiretto; questo è dovuto all'elevato grado di immaterialità del bene nel commercio diretto («*il bene digitalizzato si scorpora dalla materia, perdendo la sua fisicità per diventare incorporeo in un mondo virtuale senza confini*»[8]).

[5] A livello legislativo il commercio elettronico indiretto è stato inquadrato molto tempo prima del commercio diretto.
[6] La cosiddetta "*Riforma della disciplina relativa al settore del commercio*".
[7] Cfr. art. 22 D.P.R. 633/1972 per le norme interne ed art. 40, comma 4 lett. b) e dall'art. 41, comma 1, lett. b) del Decreto Legge n. 331/1993, convertito in Legge n. 27/1993 per le norme comunitarie.
[8] Cfr. E. Pullino, *Aspetti territoriali del commercio elettronico,* Il fisco n. 27 del 14 luglio 2003, pag. 4266.

2.4 Il *core business* dei colossi del *web*

Il mondo virtuale, chiamato da alcuni anche cyberspazio[9], permette alle imprese di affacciarsi su un mercato caratterizzato da numeri impressionanti. La rete permette di accedere ad un bacino di utenti che la rende imbattibile. La diffusione della rete virtuale ha permesso a *business* già esistenti di accedere a questo nuovo spazio ma soprattutto sono stati creati dei nuovi lavori. Di seguito sono riportarti i *business* che sul *web* hanno più successo.

Vendita di beni immateriali: gli spazi pubblicitari sul *web* e le '*app*'

La vendita degli spazi pubblicitari, che comprende a sua volta diverse strategie di *web advertising,* rappresenta il *business* elettronico diretto per eccellenza. Tali spazi si collocano in rete: si pensi ai *search advertising* di Google piuttosto che agli spazi pubblicitari di Facebook. Il primo sfrutta il grado di apparizione in relazione alle parole chiave inserite nel popolare motore di ricerca. Per aumentare il numero delle visualizzazioni le aziende hanno interesse ad apparire sempre tra le prime posizioni: questo servizio a pagamento è una delle chiavi del successo economico del motore di ricerca Google.

Facebook invece, come tutte le piattaforme digitali che hanno grande popolarità, riserva sulle pagine dei semplici riquadri: su questi 'cartelli' appaiono immagini pubblicitarie di qualsiasi genere. Il numero di contatti utenti/marchio è elevatissimo nel caso del celebre social network. Sono stati sviluppati dei metodi sofisticati in grado di colpire gli utenti secondo dei criteri di target avanzati. Per esempio l'apparizione dei cartelli pubblicitari si adatta e colpisce gli utenti tenendo conto di caratteristiche personali, come l'età, il sesso oppure il luogo di residenza.[10]

---

[9] Cfr. U. Commara M. Mora, *Un punto di situazione sulla configurabilità della stabile organizzazione nel cyberspace*, Il Fisco, 2002, pag. 1276.

[10] Per affinare le tecniche alcuni sistemi tengono conto della navigazione fatta in rete dall'utente, ed in questo modo catturano delle informazioni utili per riproporre delle pubblicità *ad hoc*. Si pensi ad un

Il crescente accesso ad internet tramite gli *smartphones,* ha determinato conseguentemente una crescita esponenziale delle vendite delle applicazioni per questa tipologia di telefonini.[11] Le applicazione, chiamate anche *app,* sono dei software che consentono di ampliare le funzionalità del telefonino. Esse sono scaricabili attraverso degli *stores* o negozi digitali, dove è possibile scegliere l'applicazione desiderata. Queste possono essere gratis o a pagamento e forniscono delle funzioni spesso molto complete, rispondendo alle esigenze del cliente.

Vendita di beni materiali

Per il commercio elettronico indiretto la vendita dei beni materiali si colloca in mezzo tra il *business* intangibile dei beni immateriali venduti sfruttando la rete e la vendita tradizionale presso un negozio presente fisicamente. È un ibrido poiché sfrutta elementi dell'una e dell'altra tipologia. Il prodotto materiale è esposto in una vetrina virtuale, utilizzando la rete come accade per i beni immateriali. L'ordinazione avviene anch'essa *on-line.* Successivamente il prodotto viene consegnato materialmente agli utenti finali sul territorio. Di solito il prodotto è giacente sul territorio, in un deposito di proprietà della società. Il servizio è talmente efficiente che in poche ore il prodotto è consegnato al cliente. Le maggiori società di *e-commerce* espongono e vendono attraverso la piattaforma digitale prodotti di loro proprietà: sono responsabili del prodotto e della loro spedizione. I clienti italiani ricevono a casa il prodotto avvalendosi di un servizio di trasporto italiano.

Inoltre i colossi dell'*e-commerce*, ad esempio Amazon, diversificano il loro *business* esponendo e vendendo anche prodotti di aziende terze, che sfruttano la popolarità della piattaforma *e-commerce* per commercializzare i loro prodotti. In questo caso hanno una

ragazzo amante degli sport acquatici, poiché spesso visita il sito della federazione di nuoto. I sistemi avanzati fanno si che a questo utente, quando naviga su internet, appaiano per esempio delle pubblicità di abbigliamento tecnico da nuoto.

[11] La stessa Apple in una nota ha reso ufficiale che il fatturato dalle vendite di applicazioni digitali nel 2014 è aumentato del 50% rispetto all'anno precedente.

funzione di intermediario tra il rivenditore, spesso italiano, ed il cliente finale, anch'esso italiano.

2.5 L'organizzazione

Sia per i beni immateriali che per quelli materiali, la sede secondaria italiana è controllata solitamente dalla società madre, residente in tutti i casi in paesi a fiscalità privilegiata (o che, comunque, consentono talune consistenti ottimizzazioni fiscali) come l'Irlanda ed il Lussemburgo. Qualsiasi ricavo tanto dalla vendita dei beni immateriali destinati ad un consumo digitale quanto dalla vendita di prodotti materiali, è successivamente trasferito nel paese dove è residente fiscalmente la società controllante ed in tale paese subisce il carico fiscale previsto dalla normativa interna, spesso tra i più bassi al mondo[12].

Seguendo alla lettera questa pianificazione fiscale, non è infranta nessuna norma. A livello societario l'organizzazione segue quanto previsto dal nostro codice civile, dove, ai sensi dell'articolo 2508 «*le società costituite all'estero, le quali stabiliscono nel territorio dello stato una o più sedi secondarie con rappresentanza stabile, sono soggette, per ciascuna sede, alle disposizioni della legge italiana sulla pubblicità degli atti sociali».* Ed infatti quasi tutte le società (compresa Facebook, dal maggio 2014) hanno in Italia una sede da dove conducono una parte del *business*. Facebook Italia, per esempio, attraverso la sua sede promuove i rapporti con i propri clienti per migliorare l'attività del social network.

Emerge così un evidente problema di elusione fiscale: la sostanza delle operazioni, nonostante sia lecita la forma, potrebbe raggirare le disposizioni fiscali territoriali ovvero determinare effetti che forse, vista la magnitudo del fenomeno, potrebbero non

[12] Oltre al trasferimento dei ricavi, un'altra operazione tipica è la fatturazione emessa direttamente dalla società residente nel paese a fiscalità privilegiata.

essere del tutto coerenti con una logica moderna di ripartizione del carico impositivo diretto tra le varie giurisdizioni. Queste multinazionali pur attenendosi alla lettera delle, insufficienti o comunque 'vecchie', disposizioni vigenti in materia di stabile organizzazione per gli operatori del commercio elettronico, sfruttano queste carenze per sottrarsi ad una possibile maggiore imposizione.

3. La stabile organizzazione nel commercio elettronico

3.1 Introduzione all'istituto della stabile organizzazione: definizioni ed evoluzione storica

Analogamente alla maggioranza dei paesi industrializzati (e salvo qualche limitatissima eccezione che al momento è in fase di proposizione normativa[13]), il nostro sistema tributario è informato al principio della tassazione sull'utile mondiale (c.d. *worldwide taxation principle*), in base al quale i soggetti residenti vengono assoggettati ad imposizione su tutti i redditi da questi ovunque prodotti, a prescindere, dunque, dal luogo della fonte del reddito; allo stesso tempo, per i soggetti non residenti, vige un altro principio fondamentale, il principio della tassazione in base alla fonte del reddito (c.d. *source based taxation principle*), il quale prevede che vengano tassati sul territorio anche i redditi ivi prodotti – in base a determinati criteri di collegamento individuati dalla legge – dai soggetti non residenti.[14]

In relazione al principio della fonte, è nata la necessità di inquadrare la tassazione dei redditi prodotti dalle realtà aziendali non residenti che operano con un certo grado di permanenza in un altro paese.

[13] Ci si riferisce, in particolare, all'art. 14 dello "schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese", presentato al Parlamento il 29 aprile 2015, contenente una nuova disciplina di esenzione dei redditi delle stabili organizzazioni estere di imprese residenti.

[14] Nell'ordinamento italiano vigono entrambi i principi, richiamati dagli articoli 3, 23 e 75 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi. L'applicazione dei due principi dà luogo a fenomeni di doppia imposizioni; questi sono eliminati attraverso le convezioni stipulate e l'applicazione del credito d'imposta.

L'esigenza di inquadrare a livello normativo la fattispecie della stabile organizzazione cresce in maniera esponenziale nel dopo guerra. L'Ocse introduce il concetto di stabile organizzazione nel Modello di Convenzione del 1963. Inizialmente, l'articolo 5 del Modello si presentava nel modo seguente:

"*1. Ai fini della presente Convenzione, l'espressione 'stabile organizzazione' designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.*
2. L'espressione 'stabile organizzazione' comprende in particolare:
a) una sede di direzione;
b) una succursale;
c) un ufficio;
d) una officina;
e) un laboratorio;
f) una miniera, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
g) un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata oltrepassa i dodici mesi.
3. Non si considera che vi sia una 'stabile organizzazione' se:
a) si fa uso di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di merci appartenenti all'impresa;
b) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
c) le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
e) una sede fissa di affari è utilizzata, per l'impresa, ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario;

4. Una persona che agisce in uno Stato contraente per conto di un'impresa dell'altro Stato contraente - diversa da un agente che gode di uno status indipendente, di cui al paragrafo 5) – è considerata 'stabile organizzazione' nel primo Stato se dispone nello Stato stesso di poteri che esercita abitualmente e che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa, salvo il caso che l'attività di detta persona sia limitata all'acquisto di merci per l'impresa.
5. Non si considera che un'impresa di uno Stato Contraente ha una 'stabile organizzazione' nell'altro Stato Contraente per il solo fatto che essa vi esercita la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.
6. Il fatto che una società residente di uno Stato Contraente controlli o sia controllata da una società residente dell'altro Stato Contraente, ovvero svolga la sua attività in questo altro Stato (sia per mezzo di una stabile organizzazione oppure no) non costituisce, di per sé, motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette società una 'stabile organizzazione' dell'altra".

Nonostante delle modifiche marginali, la versione di cui sopra dell'articolo 5 del Modello Ocse, pubblicato nel 1963, è rimasto fino ad oggi la definizione di riferimento per la stabile organizzazione.[15]

In Italia viene inserita una definizione nel nostro sistema tributario solo con la riforma tributaria del 2004, per il disposto articolo 162 del Testo Unico;[16] tale norma regola una

[15] Sono state fatte delle modifiche trascurabili dal punto di vista sostanziale, apportate con gli aggiornamenti effettuati dai lavori dell'Ocse nel 1977; tra le varie modifiche è stato deciso di destinare un comma specifico alla disposizione già esistente all'art. 5 comma 2 *lett. g)* del Modello, in riferimento ai criteri di durata del cantiere. Cfr. comma 3 art. 5 Modello Ocse ai sensi del quale '*A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months*'. Reperibile in ultima versione sul sito www.oecd.org oppure sul sito www.fondazionenazionalecommercialisti.it.
[16] Ai sensi del Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.

specifica forma di insediamento dell'impresa sul territorio nazionale. Questa norma si applica raramente, con i paesi con i quali mancano degli specifici accordi internazionali.

Nel nostro sistema, con il Testo Unico del 1958 trovava spazio un primo riferimento al concetto di stabile organizzazione.[17] Tale Testo però non garantiva una chiara applicazione dell'istituto poiché il richiamo di tale concetto non prevedeva all'interno del testo stesso una definizione specifica. Nel 1977 il Ministero delle Finanze con Circolare n. 7/1496 recepisce integralmente il Modello Ocse, chiarendo che «*in mancanza di una definizione legislativa, occorre fare riferimento all'unica fonte disponibile in materia emergente dagli accordi internazionali per l'eliminazione della doppia imposizione. A tal riguardo e' interessante accennare alla definizione che della stabile organizzazione fornisce il modello di Convenzione adottato dall'OCSE (art. 5) cui si ispirano le corrispondenti clausole degli accordi stipulati dall'Italia*».

Il legislatore italiano solo recentemente ha introdotto per la prima una definizione dell'istituto della stabile organizzazione che ricalca in gran parte il Modello Ocse.[18] Come anticipato, infatti, solo con la riforma tributaria del 2004 è stato inserito l'articolo 162 all'interno del Testo Unico sulle Imposte sui Redditi, integrando le disposizioni del testo Ocse nel modo seguente:

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

[17] Cfr. Artt. 82 e 145 del Testo Unico delle Leggi sulle Imposte Dirette D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645.

[18] Oltre alla Circolare richiamata, prima della riforma del 2004, come fonte interna sicuramente è necessario fare riferimento alla Giurisprudenza di merito. Cfr. tra l'altro sentenza del 19/9/1990, n. 958, la quale riconosce come stabile organizzazione quando si «*denoti il fine degli stessi soggetti di esercitare nello Stato attività imprenditoriali e siano caratterizzate, oltre che dal collegamento non occasionale con luoghi del territorio nazionale e persone qui operanti, dall'effettivo impiego di beni ed attività lavorative, coordinati per la produzione e/o lo scambio di beni e servizi, e da un'effettiva, anche se limitata, autonomia negoziale*».

2. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, e' considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.

4. Una sede fissa di affari non e', comunque, considerata stabile organizzazione se: a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari e' utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario; f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

8. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.

9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

Nel nostro ordinamento viene quindi recepita la disposizione internazionale, integrandola delle fattispecie degli elaboratori elettronici e del raccomandatario marittimo.[19]

Ai sensi dell'ordinamento interno, costituisce stabile organizzazione *«una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato».* La versione originale del Modello Ocse, emanato in lingua inglese, definisce invece la stabile organizzazione «*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*».

Le due definizioni sono evidentemente simili in quanto la disposizione italiana riprende volutamente quella degli accordi Ocse.

[19] Cfr. F. Carrirolo, *La stabile organizzazione nel quadro della riforma fiscale del 2004*, Il Fisco n. 3 del 19 gennaio 2004, pag. 348-350.

Quindi, per decretare se un'azienda è stabilmente operante sul territorio nazionale oltre alla normativa nazionale è necessario fare riferimento al «*permanent establishment*», dell'articolo 5 del Modello delle Convenzioni Ocse.[20] A questo riferimento normativo ha rilievo il collegato Commentario all'articolo 5 del Modello, anch'esso emanato dall'Ocse.[21]

3.2 I caratteri dell'istituto alla luce delle disposizioni nazionali ed internazionali

Una prima distinzione prevista sia dalla normativa interna quanto dal Modello Ocse, è quella tra la stabile organizzazione materiale e la stabile organizzazione personale.[22] Ai fini dello studio sulle operazioni dei colossi del *web*, è utile analizzare in via principale gli elementi che caratterizzano una stabile organizzazione materiale.[23]

In linea generale la stabile organizzazione materiale si ricollega all'idea di una sede fissa di affari; una sede fissa è intesa quando è presente uno spazio fisico organizzato e utilizzato nel tempo in maniera durevole da un impresa in un territorio diverso dalla residenza fiscale di origine. I caratteri più importanti della stabile organizzazione quindi sono:

- fissità in senso temporale;

[20] Il «*Model convention with respect to taxes on income and capital*». Si specifica che per natura le due fonti normative *concorrono*: per il disposto degli articoli 162 e 169 Testo Unico delle Imposte sui Redditi, è data la possibilità al contribuente di derogare alla disposizioni nazionali qualora le disposizioni internazionali risultassero più favorevoli.

[21] Per completezza si segnala anche il Modello Onu, emanato nel 1979, il quale riprende il Modello Ocse, adattandolo in previsione degli accordi con i Paesi in via di sviluppo.

[22] Vi è stabile organizzazione personale quando nel territorio è posta in essere un'attività negoziale a favore di un impresa estera in maniera continuativa, da parte di intermediari qualificati, i quali hanno il potere di vincolare l'impresa stessa concludendo in nome e per conto di questa contratti diversi da quelli di acquisto di beni. Cfr. O. Salvini, *Le ultime evoluzioni di pensiero sulle agency-PE,* in Rivista Tributaria Il fisco n. 7 del 16 febbraio 2015, pag. 662.

[23] Si segnala che la disciplina interna recepisce alla lettera il concetto di stabile organizzazione materiale disciplinato dal Modello Ocse: il primo comma del nostro art. 162 accoglie una traduzione perfetta della nozione di "*sede fissa d'affari*" utilizzata in inglese nell'articolo 5 del Modello Ocse, "*fixed place of business*".

- fissità in senso spaziale.

Questi due caratteri, definiti anche caratteri primari, influiscono maggiormente ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione. A questi la dottrina spesso accosta altri tre elementi:

- l'esistenza di un carattere produttivo da cui si evince l'operatività dell'impresa;
- l'esistenza di un mezzo attraverso il quale sia possibile operare;
- l'esercizio di un attività.

Tutti gli elementi presentano, a seconda dei casi, diverse sfumature. Oltre alle disposizioni normative interne (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) ed internazionali (Modello Ocse), per capire se effettivamente l'attività svolta si tratta o meno di una stabile organizzazione è necessario, tenere conto anche di quanto specificato nel Commentario al Modello Ocse e di come si è pronunciata la Giurisprudenza.

Lo spazio ed il tempo sono gli elementi fondamentali per analizzare un eventuale stabile organizzazione. La disponibilità dello spazio e la permanenza temporale consentono di collegare la sede fissa d'affari al soggetto impresa non residente; sono due requisiti la cui contemporanea presenza, secondo il Modello Ocse, determinano una stabile organizzazione materiale. Tuttavia sono elementi che presentano ampie sfaccettature, dovute spesso alle differenze fisiologiche dei *business.*

Lo spazio

Per stabile organizzazione materiale deve esserci una *disponibilità* spaziale. Una prima definizione è data dal termine di *sede fissa*, («*fixed place of business*») come ad esempio un locale. Ma il carattere di *sede fissa*, come si evince dal Commentario al Modello Ocse, è inteso in senso ampio. Per il Modello può anche esservi una stabile organizzazione (materiale) anche se non è presente una vera e proprio sede fissa (materiale).

Con il termine *disponibilità*, ci si riferisce generalmente al complesso dei criteri necessari per verificare il collegamento effettivo tra il soggetto non residente e la sede d'affari fissa individuata. Sebbene la sede fissa non sia materialmente tangibile, quanto meno sotto un profilo giuridico, vi deve essere un certo grado di *disponibilità*. Questo per accertare, nella sostanza, se la sede d'affari sia o meno nella disponibilità dell'impresa estera anche al di fuori di una relazione giuridicamente protetta. Il Commentario Ocse si preoccupa quindi di far risaltare che è necessario, e sufficiente, che vi sia un controllo *di fatto*, che quindi la società non residente eserciti, in sostanza, una disponibilità non occasionale. sulla così individuata stabile organizzazione materiale.[24]

Il tempo

Il Commentario al Modello Ocse parla di *grado di permanenza*.[25] Si valuta se il luogo dove insiste la sede d'affari sia nella disponibilità effettiva del soggetto per un periodo di tempo sufficientemente lungo ai fini del consolidarsi del requisito della permanenza temporale. A livello temporale è richiesta una determinata permanenza operativa sul territorio. Questa cambia a seconda della natura del *business.* Normativa interna e Modello Ocse inoltre differiscono sul *quantum* temporale*:* per il dettato internazionale sono necessari 12 mesi per i *business* legati alla costruzione,[26] contro i 3 mesi sufficienti a decretare l'esistenza di una stabile organizzazione secondo la normativa interna, valevole, ovviamente, soltanto in assenza di un trattato siglato dall'Italia con il paese della casa madre[27]. Non è tuttavia richiesta una continuità nel tempo dell'utilizzo, per esempio dei locali, ma è sufficiente una regolarità; si ritiene stabilmente organizzata

[24] Si pensi all'esempio riportato al par. 4.5 del Commentario al Modello Ocse del pittore che, per due anni, spende tre giorni alla settimana nel grande edificio di uffici del suo principale cliente. In questo caso l'attività svolta dal pittore in quel luogo, nonostante non sia una sede fissa dove egli ha una forma di appartenenza giuridica, costituisce una stabile organizzazione.

[25] In lingua originale, nel paragrafo 6 del Commentario al Modello, «*certain degree of permanency*».

[26] Ai sensi del par. 3 articolo 5 Modello Ocse «*A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months*».

[27] Ai sensi dell'articolo 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi «*Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, e' considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi*».

anche nel caso di interruzioni di utilizzo della sede d'affari, a condizione, tuttavia, che queste rientrino nella normale fisiologia derivante dalla natura e dai rischi dell'attività che si sta svolgendo.[28] Quindi le interruzioni temporanee dell'attività non determinano l'estinzione della stabile organizzazione.

Sulla permanenza temporale, è intervenuta recentemente anche l'Agenzia delle Entrate con Circolare 26/E del 7 agosto 2014, volendo inquadrare l'insediamento di imprese estere sul territorio italiano in occasione dell'Expo 2015. L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che «*l'assenza nel Modello OCSE, nella norma nazionale nonché nelle Convenzioni stipulate dall'Italia di un termine minimo di permanenza, l'analisi case by case suggerita dal Commentario induce a ritenere che nella fattispecie in esame il requisito temporale vada adattato alla durata limitata dell'evento, il quale in ogni caso è destinato a protrarsi per 6 mesi (1° maggio – 31 ottobre 2015). Si ritiene dunque verificato il requisito temporale necessario affinché possa essere configurata l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione quando un Partecipante svolge nel territorio italiano un'attività commerciale.*»

Ad una definizione generica di stabile organizzazione è data successivamente una lista di fattispecie positive e negative per esemplificare l'istituto.

Le fattispecie positive

Sono considerati esplicitamente stabile organizzazione la presenza di una sede di direzione, dove sono emanati ordini aziendali, una succursale dove per esempio è svolta anche una parte dell'attività produttiva, la presenza di una sede amministrativa, di un'officina, di un laboratorio dove sono svolte attività di ricerca scientifica. Infine vi sono le miniere, i giacimenti petroliferi ovvero i luoghi dove sono estratte risorse naturali come gas o minerali.

[28] Commentario all'art. 5 del Modello Ocse, paragrafi 7 e 11.

L'elenco dei casi positivi di cui il comma 2 articolo 162 Testo Unico delle Imposte sui Redditi e del paragrafo 2 art. 5 Modello Ocse rappresentano una lista puramente esemplificativa.[29] Possono esservi ovviamente altre tipologie ricollegabili a questo elenco che costituiscono anch'esse stabile organizzazione. Dal tenore letterale è lo stesso Commentario al Modello Ocse, al paragrafo 7 per esempio, che propone un rinvio ai casi positivi, rammentando che vi possono essere un ampio numero di casi riconducibili a quelli dell'elenco presente nelle norme.

Le fattispecie negative

Si tratta di ipotesi che non determinano una stabile organizzazione e sono connotate dal carattere ausiliare rispetto all'attività principale dell'impresa: [30]

- uso di una istallazione esclusivamente al fine di deposito, esposizione o consegna della merce dell'impresa;
- merci immagazzinate per deposito, esposizione o consegna, o per la trasformazione da parte di un altro soggetto;
- utilizzo di una sede fissa di affari per scopi di pubblicità, di fornitura di informazioni, di ricerche scientifiche e di attività similari con carattere preparatorio o ausiliario;
- uso di una sede fissa di affari esclusivamente per qualsiasi combinazione delle attività appena enunciate, purché l'attività della sede fissa abbia, nel suo insieme, natura preparatoria o ausiliaria.

[29] Cfr. S. M. Messina, S*tabile organizzazione e prezzi di trasferimento*, Professore Ordinario di Diritto tributario Università di Verona. In base all'impostazione delle norme interne e della convenzione Ocse, il riscontro di uno degli esempi della citata elencazione non è sufficiente per dimostrare l'esistenza della stabile organizzazione. Questo in quanto rappresentano dei semplici indizi che devono essere sempre confermati dal soddisfacimento dei requisiti richiesti dalle norme. L'onere della prova, quindi, è a carico dell'Amministrazione Finanziaria.

[30] La quarta parte del Commentario Ocse (paragrafi da 21 a 30) elenca i casi in cui l'attività d'impresa non è una stabile organizzazione, anche se la attività viene svolta attraverso una sede fissa d'affari.

Per quanto riguarda il carattere produttivo, questo si collega alla diffusa accezione che l'impresa genera ricavi. È stata sollevata la problematica se possa costituire stabile organizzazione un attività che in un determinato periodo non generi ricavi. Il presupposto che manchi per un periodo la generazione di ricavi eventualmente da tassare non preclude la presenza di una stabile organizzazione.[31]

Questo primo accenno normativo è tuttavia non è sufficiente a stabilire se i colossi del commercio elettronico operino o meno per mezzo di una stabile organizzazione. Per i casi tradizionali, in sintesi, è sufficiente determinare quanto pesa la parte di attività svolta sul territorio nazionale rispetto a tutto l'*iter*. Se l'attività svolta sul territorio italiano rientra tra le attività principali dell'impresa, il suo esercizio, attraverso una sede fissa d'affari, configura una stabile organizzazione. Ma per i *web business*, come si vedrà a breve, questo criterio non è sufficiente.

4. Problemi di applicabilità della stabile organizzazione sui colossi del *web*

4.1 Commercio elettronico diretto: i servizi *on-line* immateriali

Google e Facebook sono al centro di questa problematica in quanto erogano entrambi dei servizi elettronici diretti, quindi immateriali, come ad esempio quelli pubblicitari.

Le caratteristiche dell'immaterialità dei servizi forniti e del loro commercio attraverso la rete è in controtendenza rispetto alle dinamiche tradizionali su cui è incentrato il nostro sistema tributario.[32] Tali caratteristiche sono:

---

[31] Cfr. Cass., sent. 10062, del 17 maggio 2000 ai sensi della quale è evidente che *"per le esigenze più svariate, che possono consistere nella tutela dell'immagine mondiale del gruppo o nell'intento di assicurarsi una maggiore presenza sul mercato, mantenere proprie strutture indipendenti, ivi comprese stabili organizzazioni, anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi."*

[32] A. De Luca D. Stevanato, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE*, Dialoghi di Diritto Tributario, 2004.

- la globalizzazione del commercio (anche le piccole imprese, tramite la rete possono operare sul mercato internazionale);
- la consegna dei beni all'acquirente (non c'è bisogno del supporto fisico poiché la consegna avviene tramite la rete);
- l'eliminazione della distanza geografica e dell'intermediazione (gli strumenti telematici eliminano i consueti soggetti intermediari ed arrivano direttamente al consumatore, B2C, o al cliente finale, B2B);
- la spersonalizzazione e delocalizzazione (spesso gli operatori hanno una personalità giuridica difficile da inquadrare; inoltre la natura delocalizzata della rete supera le frontiere nazionali e questo rende l'identificazione degli operatori del commercio elettronico ancora più difficile).

Il *business*

Questi spazi pubblicitari non trovano un confine preciso di appartenenza, né si possono localizzare in un determinato paese, operando nella rete virtuale. A livello operativo, gli spazi pubblicitari sono acquistati dalle aziende italiane, per veicolare le immagini commerciali legate ai loro prodotti, e sono indirizzati, generalmente, ad un pubblico italiano. Quindi nella pratica questi spazi, anche se non hanno un'appartenenza territoriale, tramite dei processi informatici appaiono su una determinata zona della rete, destinata ad un pubblico italiano. La difficoltà è arrivare ad una conclusione obiettiva e capire se effettivamente questi 'cartelli' pubblicitari virtuali si localizzano in una determinata parte della rete, riconducibile ad uno specifico territorio materiale. Da questa analisi non è facile affermare che il sevizio è erogato in Italia; allo stesso tempo non è neanche corretto dire il contrario ovvero che il servizio è erogato dall'estero, dove ad esempio per estero si intenda il paese di residenza fiscale della società, ovvero quello in cui è localizzato il *server*; occorre, in altri termini, valutare attentamente la valenza della visibilità dello "spot" sul mercato italiano (cioè su siti visualizzati da postazioni site nel territorio dello Stato).

Inquadramento normativo

Nel 2003 sono stati introdotti all'interno del Commentario Ocse dei nuovi paragrafi che hanno chiarito alcuni aspetti legati al commercio elettronico. I paragrafi 42.1 a 42.10 stabiliscono che in linea di massima:

- un sito *web* non può, di per sé, costituire una stabile organizzazione;
- un *server* può costituire una stabile organizzazione;[33]
- un Internet Service Provider (ISP), di norma, non può costituire una stabile organizzazione.[34]

Il sito *web*, ai sensi del Commentario Ocse, non possiede i requisiti di fissità temporale e spaziale e per questo non è considerato una stabile organizzazione. Per natura non è un bene materiale bensì un bene intangibile, quindi si differenzia sostanzialmente dagli esempi dei macchinari o delle attrezzature, riportati con frequenza nel Commentario.[35] Inoltre il sito *web* ha una funzione di vetrina virtuale, inquadrata dal Commentario come mera funzione preparatoria ed ausiliaria, quindi di per sé non costituisce una sede fissa di affari.

Tuttavia il sito *web* ha delle caratteristiche sulle quali è opportuno soffermarsi a riflettere. Un'attività che intenda appoggiarsi ad un sito *web* sul territorio italiano, anche se il *server* sul quale è registrato è localizzato all'estero, deve avere delle caratteristiche spesso indispensabili per avere successo. Innanzitutto deve essere in lingua italiana per poter rispondere ad un bacino di clienti localizzati sul territorio italiano; inoltre deve

[33] Il *server* è un'installazione che fornisce un servizio ad altri dispositivi in una rete informatica. Il sito *web* è un insieme di dati elettronici, non materiali, contenuti all'interno del *server* ed accessibili attraverso la navigazione sulla rete virtuale.

[34] L'Internet Service Provider è il soggetto che mette a disposizione del Internet Content Provider il *server* che ospita il sito *web*. L'internet Content Provider è colui che ha a disposizione il sito *web*.

[35] Cfr. Par. 42.2. Commentario Ocse e cfr. Contarini E., *Contratto di web hosting e stabile organizzazione*, in Rivista di Diritto Tributario, 2008, il sito *web* è una «*combinazione di software e di dati elettronici »* e manca una *«installazione come dei locali, o in alcuni casi, dei macchinari o delle attrezzature con riferimento al software ed ai dati che costituiscono tale sito web».*

essere reperibile sui canali informatici italiani ed in base agli algoritmi di ricerca, deve apparire sui dispositivi finali localizzati in Italia.
Per quanto la localizzazione di un sito *web* è cosa difficile, ci sono determinati elementi, ricorrenti, che denotano l'appartenenza ad un determinato luogo o paese.

Server

La norma interna, in base a quanto indicato nel comma 5 art. 162 Testo Unico delle Imposte sui Redditi, «*non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi*». Le apparecchiature elettroniche (tra cui anche il *server*) costituiscono stabile organizzazione nel caso in cui siano utilizzate in modo significativo ed essenziale per lo scambio di beni e servizi ovvero per lo svolgimento di una concreta attività non ausiliaria o preparatoria secondo la disposizione generale del comma 1 art. 162 Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Lo stesso prevede il Commentario Ocse, ai sensi del paragrafo 42.9, secondo il quale se attraverso il *server* sono svolte funzioni essenziali allora si configura una stabile organizzazione.

Dal breve principio enunciato sembrerebbe che il *server,* attraverso cui l'impresa non residente (ma proprietaria del *server*) gestisce esclusivamente via Internet l'insieme delle sue attività possa costituire una stabile organizzazione.

Come attività essenziali si possono considerare:

- la ricerca del cliente;
- la conclusione del contratto;
- il pagamento del prodotto;
- la consegna del prodotto.

Il *server*, quindi, in quanto «*elaboratore collocato fisicamente in un determinato luogo*», è stato riconosciuto potenzialmente idoneo a costituire una sede fissa di affari e conseguentemente una stabile organizzazione nel caso in cui l'attività posta in essere non sia solo ausiliare o preparatoria.

Tuttavia, se il *server* invece è usato per il seguente elenco di attività, lo stesso Commentario Ocse lo identifica come ausiliario e/o preparatorio:[36]

- fornitura di un collegamento per le comunicazioni tra fornitori e clienti;
- pubblicità di beni e di servizi;
- fornitura di informazioni per mezzo di un *mirror server* con finalità di sicurezza ed efficienza;
- raccolta informazioni di mercato.

Ai fini di un accertamento ha rilevanza quanto conti la singola fase all'interno dell'intero ciclo produttivo, del servizio erogato o del bene venduto.

Riguardo il peso di ogni fase, si consideri la questione dell'elevato livello di istruzione del personale presente nelle sedi dislocate sul territorio italiano. Le sedi italiane di questi colossi, legate alla casa madre da contratti ausiliari, dispongono di un personale qualificato che gestisce i rapporti commerciali con i clienti per indirizzarli verso l'uso migliore del *web advertising*. Il livello di istruzione ha un certo *peso* all'interno della catena produttiva, ed è garanzia di una buona commercializzazione del prodotto. Il *business* legato al *web advertising* dei colossi come Google e Facebook, solleva quindi una problematica ancora oggi irrisolta: nel loro caso il sito *web* non è più una semplice vetrina con funzione ausiliaria, ma uno strumento che offre un servizio commerciale completo. Il loro sito *web,* che opera sul territorio italiano per mezzo di un *server* installato in un paese a fiscalità privilegiata, in teoria rispetta le disposizioni, ma di fatto,

[36] Cfr. Commentario Ocse art. 5 par. 42.5.

sfruttando l'assenza del requisito di materialità, opera commercialmente nello stesso modo di un'impresa tradizionale materialmente tangibile.[37]

Il nodo quindi da risolvere è essenzialmente l'immaterialità del *business*: tanto del sito *web* quanto dei servizi erogati. Al sito *web* non può essere riconosciuta in alcun modo la caratteristica di fissità temporale e spaziale, se non quando ricorre la fattispecie in cui l'impresa è la stessa che gestisce il *server* ed utilizza il sito *web*. Solo in questo caso il sito *web* è materialmente presente dove è installato il *server* e costituisce una stabile organizzazione.[38]

4.2 Il commercio elettronico indiretto: la vendita di prodotti materiali *on-line* ed il caso Amazon.

A differenza dei rivenditori tradizionali, i colossi dell'*e-commerce* operano attraverso i loro siti *web* vendendo *on-line* prodotti materiali, tra questi spicca il nome della celebre società Amazon. Come spiegato in precedenza, le sedi secondarie operano direttamente sul territorio nazionale, vendendo tramite il portale *on-line* i prodotti immagazzinati in Italia.

L'organizzazione delle società che operano nel commercio elettronico indiretto è simile a quelle del commercio elettronico diretto: la sede giuridica della casa madre si trova nei paesi a fiscalità, sostanzialmente, privilegiata; solitamente in questi paesi sono presenti i

[37] La dottrina già in passato si è espressa sulla questione analizzando il problema che intercorre tra la disciplina dei siti *web* e quella dei *server*. Cfr. M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico* , Giuffré Editore , Milano 2007, p. 2415 il quale afferma che « *Escludendo la possibilità di considerare il sito web come stabile organizzazione si consente, soprattutto per quanto riguarda il commercio di prodotti digitalizzabili, ad un impresa di operare sul mercato di un dato paese localizzando il server in un paese diverso, magari a fiscalità privilegiata. Ciò potrebbe portare a ritenere che, soprattutto nell'ipotesi del commercio elettronico diretto, il sito web possa essere considerato come l'equivalente virtuale di una struttura commerciale. In questa prospettiva si potrebbe arrivare a configurare anche il sito web come stabile organizzazione anche in assenza del requisito di materialità. Questa interpretazione può essere assunta solo attraverso un'interpretazione estensiva del significato dell'espressione "sede fissa di affari", ispirata dalle caratteristiche del commercio elettronico e volta a superare il legame tra il concetto di stabile organizzazione materiale e il connotato della fisicità».*

[38] Cfr. par. 42.3 Commentario Ocse.

server che ospitano i siti *web* attraverso i quali poi operano nelle diverse realtà nazionali. La differenza risiede nel prodotto erogato, trattandosi in questo caso di vendita di beni materiali.

Le considerazioni fatte sul commercio elettronico diretto, in riferimento alle carenze fiscali sulla regolamentazione dei siti *web*, sono valide anche in questo caso. L'operatività di Amazon, attraverso il portale *Amazon.it*, per quanto sia riconducibile ad un negozio tradizionale, fisicamente tangibile, nel quale poter scegliere e acquistare il prodotto desiderato, non costituisce una stabile organizzazione ai sensi del Commentario Ocse.[39]

Viste le caratteristiche comuni con il sistema di commercio diretto, l'analisi si sposta sulla questione della discussa presenza in Italia dei prodotti esposti su internet; i prodotti in vendita sono visibili *on-line,* ed una volta acquistati sono consegnati all'acquirente in pochissimo tempo. Il fatto che i prodotti siano già in Italia, ancora prima che siano stati ordinati e venduti ha un significato preciso: Amazon Italia ha all'interno dei suoi magazzini italiani delle scorte di magazzino; questo scorte non sono semplicemente in transito dall'estero, ma sono presenti in quantità tali da soddisfare l'andamento delle ordinazioni presenti e future.
Se i beni nel deposito sono in transito, perché già venduti e in attesa solo di essere raccolti dalla azienda che li consegnerà a domicilio, questo caso si collega alle fattispecie negative, disciplinate dall'articolo 162 e dall'Ocse: il solo transito o deposito non costituisce stabile organizzazione.
Il problema sorge quando non sono solo in transito, ma giacenti nel magazzino per un periodo indefinito in quanto disponibili in vetrina *on-line* ma non ancora venduti. In questo caso il grado di permanenza dei beni all'interno del magazzino è maggiore e il deposito può durare un arco di tempo più lungo.

[39] È opportuno inoltre precisare che il nome del dominio del sito *web* (ad esempio Amazon.it) non determina niente ai fini dell'identificazione territoriale: sono indizi che nulla hanno a che vedere con l'effettiva residenza fiscale.

La giacenza potrebbe addirittura essere strategica e nascondere una vera e propria pianificazione delle scorte di magazzino dei vari prodotti, secondo una strategia portata avanti, ad esempio, dai dipendenti qualificati assunti da Amazon Italia. Quindi la sede italiana potrebbe andare oltre le proprie mansioni contrattuali di mera sede ausiliaria e preparatoria ed essere responsabile di decisioni strategiche sull'approvvigionamento del magazzino.

Un'altra caratteristica è il servizio di assistenza clienti post vendita: generalmente riservato ai soli prodotti di proprietà Amazon, è fornito dalle sedi italiane. Si apre così un ulteriore interrogativo circa il peso del servizio fornito rispetto all'attività svolta nel suo complesso. Amazon tuttavia chiarisce nei vari documenti reperibili *on-line* che la sede italiana ha solo un ruolo ausiliario e preparatorio. Lo stesso portale italiano rimanda qualsiasi conflitto legale al foro lussemburghese.

5. Soluzioni plausibili all'inquadramento fiscale del commercio elettronico

Le definizioni normative non sono sufficienti, allo stato attuale, ad inquadrare il commercio elettronico. Nonostante il Commentario Ocse negli ultimi anni abbia approfondito la tematica, dall'analisi sintetica portata alla luce nei paragrafi precedenti risulta evidente che ad oggi le disposizioni non sono adeguate.[40]

I caratteri elencati nei paragrafi denotano particolarità uniche del commercio elettronico e queste suggeriscono di prevedere un sistema di tassazione *ad hoc;* un sistema articolato, integrando una definizione per questo tipo di commercio. La problematica della tassazione degli utili derivanti dal commercio elettronico è al vaglio sia delle

[40] La prova dell'attuale inadeguatezza delle disposizioni risiede, tra l'altro nel modo in cui i paesi stanno portando avanti in maniera spesso autonoma e scoordinata tra loro la questione. Si consideri ad esempio il Regno Unito, il quale a dicembre scorso ha promesso di inserire la cosiddetta Google Tax oppure la Spagna con una tassa sulle news digitali, entrata in vigore ad inizio 2015.

organizzazione internazionali sia dai singoli paesi; negli ultimi due anni alcuni di questi hanno preso l'iniziativa introducendo delle norme nuove.

5.1 L'*iter* Ocse sul commercio elettronico ed il progetto *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*

La crescita del commercio elettronico ha spronato, a partire dai primissimi anni novanta, le organizzazioni internazionali, in primo l'Ocse, ad intervenire sul fenomeno. Questo interessamento da parte di numerosi Paesi è stata la conseguenza di una crescita veloce e spesso incontrollata del commercio elettronico; in particolare all'inizio, questo sviluppo aveva messo in discussione il potere decisionale dei singoli stati sulle regole da impostare al commercio con la conseguenza evidente di avere meno controllo sulle dinamiche fiscali.[41]
Verso la fine degli anni novanta, sono stati pubblicati i primi documenti in riferimento a questo fenomeno. I primi due documenti che trattavano i caratteri del commercio elettronico e degli aspetti fiscali legati ad esso sono stati '*The Emergence of Electronic Commerce*' pubblicato nel novembre 1997 e poco dopo il documento di sintesi "*Dismantling the Barriers To Global Electronic Commerce*", entrambi emanati dall'Ocse.

In questi primi documenti sono stati evidenziati i caratteri salienti del commercio elettronico e le principali problematiche di carattere economico-fiscali, tra i quali:

- l'assenza fisica;
- la dematerializzazione dei servizi venduti;
- la dematerializzazione dei processi produttivi, tra i quali quelli commerciali;
- la necessità di individuare l'operatore economico e la sede operativa;
- assicurare alle amministrazioni finanziarie l'accesso ai dati.

[41] Cfr. R. Rinaldi, *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Torino, G. Giappichelli, 2001.

Negli anni successivi è stata portata avanti la strategia di monitorare il concetto di stabile organizzazione, già esistente negli accordi bilaterali e nelle prime versioni del Modello Ocse, rispetto alle evoluzioni del commercio elettronico prima di emanare un paragrafo *ad hoc* nel Commentario Ocse nel 2003 e poi completarlo nel 2010.
L'insorgere di nuovi schemi spinge finalmente l'Ocse a presentare, in occasione dell'incontro del G20 svoltosi a Mosca il 19 e il 20 luglio 2013, il report *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (*Beps*). Si tratta di un progetto ambizioso di contrasto all'evasione fiscale internazionale, il quale dovrà entrare in vigore tra il 2015 e il 2016.

Il Beps è un piano d'azione condiviso dai più importanti paesi a livello mondiale (tra cui, Regno Unito, Stati Uniti, Germania, Francia e Italia), ed è nato per via delle evidenti disarmonie impositive tra i vari sistemi tributari, che permettono alle grandi multinazionali di attuare una vera e propria erosione della base fiscale: spostando i profitti in paesi a fiscalità privilegiata e sfruttando fenomeni di doppia non imposizione, senza che l'architettura della fiscalità internazionale – ancora basata su una certa "fisicità" degli elementi su cui si fondano i criteri attualmente vigenti di ripartizione del carico impositivo tra i vari paesi – sia in grado di contrastarli.

Il piano di azione internazionale è condiviso da diversi Stati (circa una trentina) ed è finalizzato al contrasto dell'evasione fiscale internazionale.
Un altro motivo è quello di voler muovere i propri passi verso un modello sociale equo, sostenendo anche i paesi in via di sviluppo cercando di raggiungere un equilibrio che tenga conto delle necessità di tutti.

5.1.1 Il Piano d'Azione

L'*Action Plan* è stato pubblicato in data 19 luglio 2013 (in seguito ad un primo Report

ricognitivo *Beps* pubblicato il precedente 12 febbraio 2013). Uno dei suoi primi obiettivi è quello di aggiornare il concetto, ormai obsoleto da anni, della stabile organizzazione. Allo stato attuale la definizione non permette più di inquadrare delle fattispecie emergenti, le quali richiedono evidentemente un adeguamento della normativa. Il piano attribuisce un ruolo centrale alle multinazionali che attraverso il commercio elettronico sfruttano architetture tributarie estremamente laboriose per sfuggire alla *ratio* delle norme vigenti. Il piano affronta poi la questione centrale della disciplina dei prezzi di trasferimento.

Una volta approvato, il piano individuerà i punti da modificare delle convenzioni.[42] Questa modifica poi verrà proposta in sede di negoziazione "bilaterale" tra i Stati. L'*iter* richiederà sicuramente tempo, poiché è necessario che caso per caso gli Stati si accordino sul come recepire le novità del piano all'interno dei loro trattati.

L'A*ction Plan Beps* è composto da 15 *Actions*. Queste azioni saranno oggetto di implementazione da parte dei singoli stati per creare una convenzione largamente condivisa. In estrema sintesi l'articolazione del piano è la seguente:

- *Action* n°1*:* si chiarisce che l'obiettivo del piano è di affrontare la disciplina fiscale per l'economia digitale ed il crescente commercio elettronico (*infra par. 5.1.2.)*;

- *Action* n° 2: introduzione di apposite disposizioni nei trattati per neutralizzare gli effetti derivanti dall'utilizzo di strumenti ed entità ibride per assicurare che non nascondano operazioni di arbitraggio fiscale;

- *Action* n°3 *e Action* n°4*:* rafforzamento della disciplina dei flussi *inter-company* e contrasto all'erosione della base imponibile che deriva da transazioni finanziarie infragruppo;

[42] Le convenzioni sono nate per evitare fenomeni di doppia imposizione ma oggi vengono utilizzate sempre più spesso, attraverso operazioni triangolari, per realizzare effetti di totale doppia non imposizione.

- *Action* n°5. Favorisce lo scambio di informazioni tra le varie Amministrazioni Fiscali. L'obiettivo è quello di raggiungere un maggior livello di trasparenza;

- *Action* n°6: evitare l'abuso dei trattati, rafforzando le clausole anti-abuso, con l'obiettivo di prevenire la concessione di benefici convenzionali in circostanze inappropriate e contrastare il fenomeno della doppia non imposizione;

- *Action* n°7: aggiornare e rivedere il concetto di stabile organizzazione, per rispondere in modo più adatto allo scenario dell'economia globale, ed evitando artificiosi occultamenti di stabili organizzazioni;

- *Action* n°8: revisione dei prezzi di trasferimento;

- *Action* n°9: contrasto all'allocazione dei profitti generali per convenienza fiscale;

- *Action* n°10: riesame dei prezzi di trasferimento in relazione ai cosidetti *intangible*;[43]

- *Action* n°11: adozione di un sistema di osservazione e valutazione dell'impatto delle stesse regole Beps;[44]

- *Action* n°12 : condivisione tra le varie Amministrazioni finanziarie degli strumenti di pianificazione fiscale aggressiva;

- *Action* n°13: viene richiesto alle imprese di fornire una specifica documentazione del *transfer pricing* ovvero un programma sulla pianificazione fiscale e di documentare le regole interne sui prezzi di trasferimento nonché di indicare le

[43] Coerentemente con quanto previsto nel documento Ocse «*Revised discussion draft on transfer pricing aspects on intangible*»

[44] Cfr. *Pubblic Discussion Draft Action Plan n°11,* reperibile sul sito www.oecd.org, prevede di sviluppare degli «*[…] indicators of the scale and economic impact of Beps and ensure that tools are available to monitor and evaluate the effectiveness and economic impact of the actions taken to address Beps on an ongoing basis […]*».

imposte pagate nei vari Stati, in modo che i governi possano identificare le aree a rischio elusione e focalizzare le proprie strategie di controllo;[45]

- *Action* n°14: agevolare le procedure di risoluzione dei conflitti attraverso lo sviluppo di innovative modalità di risoluzione delle controversie;

- *Action* n°15: accordi che assicurino un tempestivo aggiornamenti degli accordi bilaterali in modo da adeguarsi al rapido evolversi dell'economia globale.

5.1.2 Beps ed il *permanent establishment* nell'*e-commerce*

L'Ocse, in ambito del progetto Beps ha pubblicato nel Maggio 2014, il *Pubblic Discussion Draft* in riferimento all'*Action* n°1 *Adress the Tax Challenges of the Digital Economy*; si tratta di un documento di sintesi elaborato dai gruppi di lavoro che prendono parte al programma Beps. In ambito Beps l'*Action 1* pone i seguenti obiettivi:

« *Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterisation of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the crossborder supply of digital goods and services. Such work will require a thorough analysis of the various business models in this sector.* »

[45] Coerentemente con quanto indicato nel document Ocse «*White Paper on Transfer Pricing Documentation*».

Nel Public Discussion Draft sono trattati gli argomenti più importanti in riferimento al commercio elettronico, tra i quali:

- Evoluzione ed espansione dell'utilizzo della piattaforma digitale, dai dispositivi internet mobili a quelli fissi;
- Dell'uso di nuove forme di pagamento e di monete virtuali;
- Panoramica sull'espansione dell'*e-commerce* e degli e-*business;*
- Problemi legati alla tassazione dell'*e-commerce.*

Il Draft rinvia successivamente ai lavori sull'*Action* n°7, il quale prevede di aggiornare il concetto di stabile organizzazione proprio in relazione all'evoluzione dell'*e-commerce.* Viene evidenziato ancora una volta che il concetto di stabile organizzazione è inadeguato poiché esso «*[…]may limit the application of domestic law rules applicable to the taxation of the business profits of non-resident companies derived from sources in the market country*»; l'obiettivo è quello di aggiornare tale concetto,[46] rivedendo il Modello Ocse, per evitare che le aziende operanti sul mercato virtuale raggirino le disposizioni traendone un vantaggio fiscale.

Il documento evidenzia pratiche fiscali elusive che nella nuova versione verranno trattate esplicitamente e cita la strategia molto diffusa oggi di frammentare la catena produttiva in diversi paesi: in questo modo, i singoli *step* sono inquadrati paese per paese, come fasi puramente ausiliari e/o preparatorie ed allo stato attuale escluse dal concetto di stabile organizzazione.[47]

Sono portati alla luce gli effetti dell'applicazione delle ipotesi negative nel contesto dell'*e-commerce;* queste, come nel caso sopra citato, permettono spesso di raggirare la *ratio*

[46] La data indicativa per pubblicare il nuovo Modello è stata fissata per Settembre 2015.

[47] Ai sensi delle disposizioni attuali, interne e internazionali, le attività ausiliari non costituiscono stabile organizzazione. La pratica menzionata è ampiamente diffusa tra i colossi del *web,* i quali dividono in tutto il mondo le singole fasi del *business.* Il Public Discussion Draft evidenzia il caso in cui per esempio «*[…] if proximity to customers and the need for quick delivery to clients are key components of the business model of an online seller of physical products, the maintenance of a local warehouse could constitute a core activity of that seller*».

delle disposizioni in materia di stabile organizzazione. Sono al vaglio, da parte del comitato fiscale incaricato, diverse opzioni tra le quali quella di eliminare completamente il paragrafo 4 dell'articolo 5 del Modello.[48]

I lavori Ocse prevedono di introdurre dei criteri valutativi per determinare la presenza di una *Significant Digital Presence.* Prende forma così la possibilità che venga finalmente introdotto un concetto nuovo di stabile organizzazione, la cosiddetta *virtual permanent establishment*.[49]
Sarà cruciale riuscire ad introdurre dei criteri di ripartizione precisi e chiari. La frammentazione dei *step* produttivi in giro per il mondo impone che vengano adottate delle regole che permettano chiaramente di allocare i redditi in maniera proporzionale tra i paesi coinvolti nel processo produttivo.[50]

5.1.3 Proposte all'interno del sistema italiano

Web Tax

L'idea di introdurre un sistema di tassazione dei colossi del *web* è considerata ormai da diversi anni anche all'interno del nostro sistema tributario. Dopo diverse proposte, nel

[48] Cfr. par. 211 del Public Discussion Draft *Action* n°1, reperibile sul sito Ocse, second il quale «*One potential option discussed by the Task Force would modify the exceptions contained in paragraph 4 or Article 5 of the OECD Model Tax Convention. As noted above, it is possible in certain businesses that some of the activities described in subparagraphs (a) through (d) of paragraph 4 could constitute core functions of a business. In that case, the proponents of this option consider that the exception contained in paragraph 4, which was primarily intended to exempt preparatory or auxiliary activities, should not be available. Several variations of this proposal are possible. One would eliminate paragraph 4 entirely.*»
[49] L'ipotesi di introdurre una stabile organizzazione Digitale è al vaglio ormai da qualche anno al'interno dei lavori Ocse.
[50] Cfr. Public Discussion Draft *Action* n°1 paragrafo 216 secondo il quale «*Development of such options would require evaluation of the above elements to determine which combination of factors would result in an appropriate nexus to address the tax challenges of the digital economy effectively, while providing enough clarity to minimise potential dispute. It would also require consideration of how profits would appropriately be attributed, and whether doing so would require modification of the current rules for the attribution of profits to PEs.*»

dicembre 2013, viene introdotta la cosiddetta *web tax* progettata per colpire i giganti del *web* per la parte dei redditi prodotti in Italia.

I punti su cui si basava questa nuova disposizione erano: [51]

- l'obbligo di acquistare pubblicità *on-line* solo da società che avessero una regolare partita Iva italiana;
- l'obbligo per chi compra gli spazi di essere in possesso di una partita Iva italiana;
- l'obbligo, per le società che operano nel settore della raccolta pubblicitaria e nei servizi ausiliari a tale settore, di utilizzare indicatori di profitto diversi dal metodo del costo sostenuto;
- l'obbligo di effettuare i pagamenti attraverso circuiti bancari.

La legge venne abrogata poco dopo la sua introduzione, a Marzo 2014, per opera del Decreto "Salva Roma", rinviando la soluzione del problema in ambito internazionale.[52]

All'atto pratico la legge presentava dei punti poco chiari poiché secondo diversi autori era stata scritta troppo velocemente.
Innanzitutto era stata sollevata la questione di incompatibilità con i principi cardine dell'Unione Europea basati sulla libera circolazione dei servizi.[53]
Inoltre il secondo punto del comma 33 della Legge di Stabilità ha suscitato fin dall'inizio diverse perplessità da parte di esperti in materia. Questo passaggio presentava una forte problematica di applicabilità, dovuta ad un tenore letterale inadeguato rispetto all'argomento trattato: la legge prevedeva che qualsiasi pubblicità visibile *on-line* dall'Italia, e quindi qualsiasi pubblicità nel mondo poiché in Italia non esistono

[51] Cfr. comma 33, 177 e 178 della ''Legge di Stabilità 2014'', Legge n. 147 del 27 dicembre 2014 *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriannuale dello Stato.*
[52] In realtà una parte della legge non entrò mai in vigore in quanto il Decreto Legge n. 151 del 30 dicembre 2013, rinviava l'entrata in vigore del comma 33 della Legge di Stabilità 2014 prevista per il 1° gennaio 2014 al 1° luglio 2014.
[53] Cfr. art. 16 comma 2 della Direttiva 2006/123/CEE (la cosiddetta Direttiva Bolkestein).

restrizioni particolari per la navigazione sul *web*, doveva essere venduta solo da titolari di partita Iva italiana; l'inapplicabilità della norma era legata al fatto che qualsiasi operazione digitale effettuata tra due figure, dovesse essere basata sul possesso di un Partita Iva italiana.[54]

Nonostante il Decreto Salva Roma abbia abrogato una parte sostanziale della *web tax* (il comma 33 della Legge di Stabilità 2014), rinviando la discussione e la soluzione in ambito dei progetti in corso a livello internazionale, sono rimaste in vigore le norme sulla tracciabilità dei pagamenti e la determinazione del reddito.

La proposta Zanetti

Il prolungarsi dei tempi a livello internazionale sull'adozione di un nuovo Modello di tassazione, sembra stia spingendo nuovamente il Governo a trovare una soluzione per trattare la questione, almeno a livello temporaneo; quest'iniziativa, appoggiata da tempo da alcuni esperti in materia, è in linea con quanto sta accadendo in altri paesi.

Sembrerebbe sia stata proposta da un gruppo di parlamentari, una legge che intenderebbe introdurre nel nostro sistema un nuovo concetto di stabile organizzazione, cosiddetta "virtuale". Il sistema consisterebbe nell'estendere in maniera puntuale gli effetti della stabile organizzazione a tutte quelle realtà che operano in maniera continuativa superando determinate soglie di tempo e di fatturato nel nostro territorio.[55]

In maniera sintetica il progetto è quello di colpire i colossi con una ritenuta alla fonte operata dagli istituti bancari sulle transazioni, per un ammontare del 25% sugli acquisti

[54] Si pensi ad esempio ad un rivenditore di spazi digitali Brasiliano e ad un acquirente Americano. Stando all'interpretazione data dalla maggior parte degli studiosi, la legge prevedeva il possesso di una partita Iva per entrambi, dal momento che il messaggio era visibile anche dal territorio Italiano.
[55] È stata indicata come soglia temporale la permanenza in attività oltre i sei mesi e come fatturato il superamento dei 5 Milioni segnalati dagli istituti finanziari.

di prodotti digitali da parte di persone giuridiche a favore di soggetti non residenti e del 30% in caso di acquisto da parte di persone fisiche. Il prelievo operato dagli istituti finanziari sarà versato entro il sedicesimo giorno del mese successivo.
La norma evidentemente non si applica nel caso in cui il pagamento è a favore di un soggetto non residente che opera in Italia ai sensi dell'articolo 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi e presenta regolare dichiarazione dei redditi realizzati sul territorio Italiano.

Il progetto però suscita perplessità da parte di chi da tempo studia delle soluzioni. Anche in questo caso sembrerebbe difficile rendere compatibile una tale disposizione con i trattati bilaterali già esistenti contro le doppie imposizioni.[56] Il concetto prestabilito tra le parti di stabile organizzazione non può essere modificato dalla fonte normativa interna di uno solo dei due paesi. Inoltre un tale sistema di prelievo introdurrebbe un onere amministrativo non indifferente a carico degli istituti bancari nella fase di prelievo e versamento delle ritenute operate sulle transazioni.

5.1.4 Iniziative in altri paesi

Sono note a tutti le iniziative portate avanti dai singoli paesi per gestire in qualche modo l'elusione posta in essere dai giganti del *web*, in attesa di un quadro internazionale definito e coordinato. Alcune di queste proposte aiutano a capire meglio come la de materializzazione del commercio presenti diverse possibilità di approccio. Allo stesso tempo si percepisce che non è ancora stato trovato un *modus operandi* efficace e condiviso per poter gestire al meglio questo fenomeno.

Diverted Profit Tax del Regno Unito

[56] Cfr. D. Stevanato 26 aprile 2015, *Le nuove ipotesi di "web tax" tra autarchia giuridica e dilettantismo,* Giustizia Fiscale.

Nel Regno Unito, è entrata in vigore il 1° aprile 2015 la tassa sui profitti realizzati dalle multinazionali del *web* che in base agli accordi di gruppo erodono le basi imponibili dirottando all'estero i profitti prodotti di fatto nel Regno Unito. La norma prevede di colpire le aziende che producono, in sostanza, redditi sul territorio e che in un secondo momento li trasferiscono verso l'estero.[57] In pratica la norma rimette nelle mani dell'Amministrazione Finanziaria il potere di verificare l'attività svolta dalla società non residente e qualora venga accertato che essa opera, in maniera occulta, per mezzo di una stabile organizzazione, saranno ripresi a tassazione, con l'applicazione di un aliquota del 25%, i redditi prodotti.

Questa norma presenta diversi aspetti positivi; prima tra tutti quello apprezzato da molti di riuscire a non destabilizzare i rapporti ed i trattati esistenti ma di limitare l'intervento a tutela delle disposizioni interne reprimendo le elusioni, quando sono poste in essere dai colossi in maniera evidente.[58]

D'altro canto si dovrà considerare l'enorme onere sopportato in fase di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria: i caratteri del *business* digitale sono chiaramente difficili da inquadrare poiché radicalmente dematerializzati, questo richiede uno sforzo maggiore da parte degli organi incaricati ad indagare.

La *Lex Google* e la *Bit Tax*

La Germania ha deciso in seguito ad una serie di proteste da parte dei rappresentati della categoria degli editori di varare nel 2013 una tassa che colpisce direttamente i motori di ricerca: essi devono pagare una tassa per la pubblicazione dei contenuti editoriali sui rispettivi siti. Dopo due anni dall'introduzione di questa norma i risultati sono stati buoni, poiché è stato riscontrato un segnale positivo da parte degli editori.

[57] In teoria la norma prevede di applicare l'aliquota in due casi: 1) al caso in cui una società stabilita nel Regno Unito svolge attività per conto di una società non residente eludendo la configurazione una stabile organizzazione; 2) al caso in cui una società residente o stabilmente organizzata effettua delle operazioni prive di sostanza economica con società residente in un paese a fiscalità privilegiata.

[58] Cfr. F. Gallo durante 24 febbraio 2015, *Indagine conoscitiva sulla fiscalità nell'economia digitale*, audizione tenuta presso la Camera dei Deputati Commissione Finanza.

Tuttavia le caratteristiche specifiche di questa disposizione non consentono di tassare in maniera proporzionale l'attività commerciale svolta dalle multinazionali digitali.
In scia all'iniziativa tedesca è arrivata la Spagna e nel novembre 2014 ha varato una norma molto simile, proposta dall'Associazione Spagnola degli Editori e accolta positivamente presso il Congresso dei Deputati.

Un'altra idea, nata tanti anni fà e ancora in considerazione da parte di singoli esperti è la cosiddetta *Bit Tax,* proposta da Arthur J. Cordell. La tecnica di applicazione di questa tassa si basava su un sistema del tutto nuovo nel panorama fiscale: colpire la quantità dei dati trasmessi, superando quindi i canoni classici di tassazione, basati su variabili reddituali o patrimoniali. L'idea, semplice, si basa sull'applicare un tassa fissa per ogni *byte* di dati trasmessi. Le multinazionali quindi sarebbero tassate in maniera proporzionale ai *byte* trasmessi, indipendentemente dalla tipologia di attività svolta (se commercio elettronico diretto o indiretto). Il ricavato sarebbe poi distribuito tra i vari Paesi, a seconda dell'appartenenza della circolazione dei dati.
Quest'idea per quanto presenti aspetti prevalentemente positivi, sia da un punto di vista di introduzione normativa sia dal punto di vista pratico, non è stata mai presa realmente in considerazione dai singoli Paesi.

6. Riflessioni conclusive

Il commercio elettronico ormai da anni ha messo governi ed istituzioni internazionali di fronte ad un momento di transizione dei Principi e delle regole della Fiscalità Internazionale. L'*e-commerce*, inteso in senso ampio con la distribuzione di servizi immateriali e al tempo stesso la vendita di prodotti di largo consumo, ha ridotto la scala ed i passaggi commerciali, abbattendo i costi in maniera notevole prima di tutto a beneficio dei consumatori. Inoltre le opportunità economiche sono considerevoli visto il potenziale bacino cui accedono questi rivenditori.

Tuttavia le regole del gioco sono cambiate, così come gli strumenti e gli assetti societari: di qui la necessità di rivedere urgentemente i concetti fiscali che fino ad oggi hanno regolato nuove forme di *business* transfrontalieri, onde evitare che la differenza tra i sistemi impositivi determini squilibri finanziari e provochi in parallelo effetti nocivi tanto dal punto di vista economico quanto dal punto di vista sociale.

Si pensi all'enorme gettito fiscale perso, in un contesto difficile, di recessione come quello vissuto oggi dalla maggior parte dei paesi industrializzati. Inoltre si consideri il punto di vista dei normali contribuenti, persone fisiche o società, che percepiscono la differenza nel trattamento fiscale. Il mancato pagamento delle imposte da parte di questi colossi, si contraddice con la politica governativa di lotta all'evasione fiscale e scoraggia i sacrifici di cittadini ed imprese, che stanno fronteggiando una crisi profonda sostenendo in parallelo un'elevata imposizione fiscale.

Nel costruire un impianto normativo adeguato le istituzioni dovranno infine avere cura di disporre, nei limiti del possibile, un trattamento fiscale paritario per tutti i paesi coinvolti in questo processo evolutivo; questo è necessario per evitare che, trattamenti diversi tra paesi vicini per esempio, si traducano nella drammatica conseguenza economica e sociale di veder emigrare la stessa presenza operativa di tali colossi in contesti più favorevoli.